

Die Aufgaben, Rechte und Pflichten des aktienrechtlichen Abschlußprüfers

— — —

**(Eine Betrachtung der Abschlußprüfung
unter kausalrechtlichen Gesichtspunkten)**

Die Aufgaben, Rechte und Pflichten
des aktienrechtlichen Abschlussprüfers
- - -

Eine Betrachtung der Abschlussprüfung
unter
kausalrechtlichen Gesichtspunkten

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswirtschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität zu
München



vorgelegt

von

Hermann Zedelmaier

1959

5349/60



Referent: Professor Dr. Otto Hintner

Korreferent: Professor Dr. Roland Löhlein

Tag der mündlichen Prüfung: 18. Dezember 1959



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Inhaltsverzeichnis

Teil A	Die Geschichte der Abschlussprüfung	1
	I. Entstehungsgeschichte im Ausland	1
	1. Die Entwicklung in England	1
	2. Die Entwicklung in den übrigen Ländern	2
	II. Entstehungsgeschichte in Deutschland	4
	1. Die Entwicklung bis zur Gründerzeit	4
	2. Die neuere Entwicklung	6
Teil B	Die Aufgaben, Rechte und Pflichten des Abschlussprüfers	7
	I. Die geltenden Rechtsnormen und die Praxis der Abschlussprüfung als Ausgangspunkt der Untersuchung	7
	1. Die gesetzliche Regelung	7
	a) Allgemeines	7
	b) Der Inhalt des § 135 AktG	9
	c) Abgrenzung von anderen Prüfungsarten	10
	2. Die nicht normierten Grundsätze der Praxis	11
	a) Die Grundsätze ordnungsmässiger Berufsausübung	11
	b) Das pflichtgemässe Ermessen	13
	II. Die Abschlussprüfung in der Betrachtungsweise kausalen Rechtsdenkens	16
	1. Die Grundzüge kausaler Rechtsdogmatik	16
	a) Die Unzulänglichkeit der Begriffsjurisprudenz sowie der Gefühlsjurisprudenz	16

	Seite
b) Die rechtspolitische Methode	17
c) Die rechtspolitische Methode und die Praxis der Abschlussprüfung	18
2. Die Interessen- und Machtlage bei der Aktiengesellschaft	20
a) Allgemeines	20
b) Das Interesse des Staates	20
c) Das Interesse des Unternehmens an sich	21
d) Das Interesse der Gläubiger	22
e) Das Interesse des Aktionärs	24
f) Die Machtlage innerhalb der Aktiengesellschaft	26
3. Die dem Abschlussprüfer eingeräumte Macht	29
a) Allgemeines	29
b) Die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses und die Nichtigkeit mangels Prüfung	30
c) Das Einsichts- und Auskunftsrecht	33
d) Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers	34
4. Die Aufgaben des Abschlussprüfers	36
a) Zweck und Ziel der Abschlussprüfung	36
b) Die Begrenzung der Aufgaben durch die Machtlage	38
c) Der Umfang der formellen Prüfung	39
d) Der Umfang der materiellen Prüfung	41
III. Ausgewählte Probleme der Abschlussprüfung und ihre Lösung durch die rechtspolitische Methode	45
Vorbemerkung	45
1. Die Prüfungspflicht hinsichtlich des Lageberichts	45

	Seite
a) Darstellung des Problems in Literatur und Rechtsprechung	45
b) Die Ergebnisse der rechtspolitischen Methode	46
2. Die Stellung des Abschlussprüfers im Rahmen des Steuerrechts	49
a) Die herrschende Meinung und deren Kritik	49
b) Der Umfang der steuerlichen Nachprüfungspflicht	52
c) Das Verhalten des Abschlussprüfers bei Aufdeckung von steuerlichen Mängeln	53
3. Der Bestätigungsvermerk	54
a) Allgemeines	54
b) Die Erteilung, Versagung und Einschränkung des Bestätigungsvermerkes	55
4. Die Folgen der Pflichtverletzung durch den Abschlussprüfer	57
a) Die Grundlagen der Haftung in kausalrechtlicher Schau	57
b) Die Haftung gegenüber der Gesellschaft	58
c) Mitwirkendes Verschulden der Organe	63
d) Die Haftung gegenüber Dritten gem. § 823 BGB	66
e) Die Haftung wegen sittenwidriger Schädigung gem. § 826 BGB	70
f) Die Haftung der Prüfungsgehilfen gegenüber der Gesellschaft	72
g) Haftung der Prüfungsgehilfen gegenüber Dritten	74
IV. Der Abschlussprüfer im zukünftigen Aktienrecht	75
1. Die Grundzüge der Aktienrechtsreform	75
a) Der Entwurf	75

	Seite
b) Die Publikums-Aktiengesellschaft	76
2. Die Erweiterung der Abschlussprüfung	78
a) Die Prüfung des Lageberichtes	78
b) Die Nachtragsprüfung nach Änderung durch die Hauptversammlung	79
c) Die Konzernabschlussprüfung	79
3. Zusätzliche Rechte und Pflichten des Abschlussprüfers	80
a) Das Auskunftsrecht	80
b) Der Abschlussprüfer als Schiedsrichter	81
c) Die stärkere Bindung des Prüfers zur Gesellschaft	82
Schlussbetrachtung	83

Abkürzungs - Verzeichnis

a.a.O.	am angeführten Ort
Anm.	Anmerkung
AktG	Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommandit-Gesellschaften auf Aktien vom 30. Januar 1937
AO	Abgaben-Ordnung
LBG	Bürgerliches Gesetzbuch vom 1. Januar 1900
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
E	Entwurf
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
FG	Fachgutachten des Institutes der Wirtschaftsprüfer
HGB	Handelsgesetzbuch vom 10. Mai 1897
HFA	Stellungnahmen des Haupt-Fachausschusses des Institutes der Wirtschaftsprüfer
h.M.	herrschende Meinung
Komm.	Kommentar
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
RFH	Entscheidungen des Reichs-Finanzhofes
RGBL	Reichs-Gesetz-Blatt
RGR	Reichsgerichts-Räte-Kommentar
RGZ	Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
WP-Jahrbuch	Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZHR	Zeitschrift für das Gesamte Handels- und Konkursrecht



T e i l A

Die Geschichte der Abschlussprüfung

I. Entstehungsgeschichte im Ausland

1. Die Entwicklung in England

Schon sehr frühzeitig bildeten sich in England Institutionen, die mit der Abschlussprüfung im heutigen Sinne vergleichbar sind.¹⁾ Der Auditor - ein Mann, der die Bücher vergleicht - taucht bereits in einem Gesetz King Edwards I. vom Jahre 1258 auf. Der Auditor konnte danach, falls er bei Rechnungsprüfungen Bücher im Rückstand oder mit sonstigen Mängeln behaftet vorfand, ein Zeugnis ausstellen, auf Grund dessen der verantwortliche Buchhalter "in Haft genommen und in das nächste Bezirksgefängnis gebracht werden" konnte. Daraus geht hervor, dass der Auditor damals bereits in seiner Funktion über den betrieblichen Bereich hinaus die Stellung eines Sachverständigen hatte, dessen Urteil im Rahmen der Strafjustiz einen bedeutenden Einfluss hatte.²⁾

In der folgenden Zeit findet sich in England in der Gesetzgebung, in den Annalen der grossen englischen Handelsgesellschaften sowie in der Literatur immer wieder das "auditing". Daneben aber bildete sich ein verwandtes Gebiet, nämlich das "accounting". Der Unterschied zwischen diesen beiden Berufen war darin gelegen, dass die Tätigkeit des Auditors in der Überwachung des Rechnungswesens einzelner Unternehmungen bestand,

1) Schmid, A.: Die Bücher- und Bilanzrevision sowie das Institut der Bücherrevisoren, 1910, S.51.

2) Römer, E.: Die Bücherrevisorenpraxis in England und Deutschland, Berlin 1905, S.10.

während sich der Accountant darüber hinaus noch mit sämtlichen betriebswirtschaftlichen Fragen befasste.¹⁾ Während der Auditor trotz seiner bereits rechtlich anerkannten Stellung lange Zeit nur im Auftrag der gewerblichen und landwirtschaftlichen Betriebe tätig war, um dem Unternehmer einen Überblick von der Leistungsfähigkeit des Betriebes und der darin beschäftigten Personen zu geben, kam im 18. Jahrhundert ein neuer Gesichtspunkt in das englische Prüfungswesen.

Mit dem im Jahre 1721 auf Grund schwindelhafter Geschäftsführung erfolgten Zusammenbruch der allmächtigen South-Sea-Company, durch den zahlreiche Engländer aller Vermögensschichten ihr Geld verloren hatten, wurden die Accountants zum ersten Male angehalten, ihre Prüfungen auch im Hinblick auf das öffentliche Interesse auszuführen. Die Accountants hatten namens des Staates auf die Solvenz der geprüften Unternehmen zu achten, um so die Bürger vor Verlusten zu schützen.²⁾

Einen besonderen Aufschwung nahm in England das Prüfungswesen mit dem Inkrafttreten der Railway Company Acts (1845), der Company Acts (1862) und der Bankruptcy Acts (1869). Alle diese Gesetze sahen bereits Pflichtprüfungen durch amtlich zugelassene Accountants vor. Damit war der Accountant-Beruf auf eine wirtschaftliche Basis gestellt, die ein schnelles Anwachsen der Zahl der amtlich zugelassenen Accountants möglich machte.³⁾

Durch die Royal Charter vom 11.3.1880 wurde das Institute of Chartered Accountants gegründet, ein Berufsverband, dem auch die Ausbildung des Nachwuchses übertragen wurde. Damit waren die Grundzüge des englischen Pflichtprüfungswesens festgelegt, die heute noch Gültigkeit haben.

2. Die Entwicklung in den übrigen Ländern

In Italien finden sich erste Unterlagen über die Abschlussprüfung im 12. und 13. Jahrhundert. Die autonomen und wirtschaft-

1) Schmid, A., a.a.O., S.8 ff.

2) Römer, E., a.a.O.

3) Römer, E., a.a.O.

lich in voller Blüte stehenden Fürstentümer Florenz, Pisa, Mailand und Venedig liessen ihre städtischen Verwaltungen von berufsmässigen Rechnungsführern revidieren. Ebenso waren diese Rechnungsführer bei den grossen Handelsunternehmungen tätig.¹⁾ Die erste Vereinigung von Rechnungsführern wurde 1551 in Venedig unter der Bezeichnung Collegio dei Raxonati gegründet, für die bereits Tarifbestimmungen erlassen wurden. 1739 erfolgte eine ähnliche Gründung in Mailand. Dort entstand auch 1813 eine Akademie zur Ausbildung von Rechnungsführern. 1805 wurde die erste gesetzliche Regelung für öffentliche Rechnungsführer geschaffen, die für das gesamte Königreich Italien Gültigkeit hatte. Im Anschluss an den Gesamtitalienischen Kongress der Rechnungsführer im Jahre 1879 nahm mit der dort beschlossenen Gründung zahlreicher Vereinigungen der Rechnungsführer die Abschlussprüfung von Aktiengesellschaften in Italien einen grossen Aufschwung.

Ungefähr zur selben Zeit wurden auch in den übrigen europäischen Industriestaaten Berufsorganisationen solcher Art gegründet.

Allgemein lässt sich über die Entwicklung der Abschlussprüfung sagen, dass sie stets parallel mit der Entwicklung der Länder vom Handwerker- und Bauernstaat zum Handels- und Industriestaat verlief. Das Bedürfnis zur Revision stellt sich erst dann ein, wenn sich die kapitalistische Entwicklung in der Volkswirtschaft durchgesetzt hat, d.h. wenn der Inhaber des Kapitals, der Leiter des Unternehmens und die ausführenden Organe verschiedene Personen sind. Dabei ergibt sich dann notwendig das Bedürfnis zu weitgehender Kontrolle. Da die Unternehmungen und die Betriebe im kapitalistischen System erhebliche Grössenordnungen erreichen, wird das Rechnungswesen entsprechend umfangreich und kompliziert. Das hat zur Folge, dass die notwendigen Revisionen nur durch Spezialisten durchgeführt werden können. Dies ist ein weiterer Grund, weshalb sich der Beruf des Prüfers entwickeln konnte.²⁾

1) Schmid, A., a.a.O., S.47.

2) Hintner, O.: Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, München-Leipzig-Berlin 1926, S.18. - Sponheimer, J.: Das kaufmännische Revisionswesen in Deutschland, Berlin-Leipzig-Wien 1925, S.20.

Da England und Italien sich als die ersten Länder zur kapitalistischen Form entwickelten, finden sich in diesen Ländern auch die ersten Ansätze zur Rechnungsprüfung.

II. Die Entstehungsgeschichte in Deutschland

1. Die Entwicklung bis zur Gründerzeit

Entsprechend der bäuerlichen und handwerklichen Struktur Deutschlands bis in das 19. Jahrhundert, kann erst von diesem Zeitpunkt an von einer allgemeinen Entwicklung des Prüfungswesens gesprochen werden. Zwar finden sich Ansätze zu einem Prüfungswesen bei den grossen deutschen Handelshäusern¹⁾ wie der Fugger und Welser, jedoch handelte es sich dabei nur um vereinzelt vorkommende innerbetriebliche Revisionen. Auch die Hamburger Falliten-Ordnung vom Jahre 1753 kann nicht als Ursprung der Revision im heutigen Sinne betrachtet werden, da der Falliten-Buchhalter nichts anderes als ein Konkursverwalter war, und damit ein wesentliches Kriterium des Bücherrevisors, nämlich die vorsorgliche Tätigkeit zur Verhütung von Misständen, bei ihm nicht gegeben war.

Mit der Industrialisierung Deutschlands im 19. Jahrhundert wurden zwar mehr und mehr Revisionen in den Gesellschaften durchgeführt, jedoch stets auf freiwilliger Basis. Damit konnten die deutschen Revisoren nicht zu einer wirtschaftlichen Basis kommen, die ihnen Unabhängigkeit verschaffte und die Bildung eines starken und einheitlichen Berufsstandes ermöglichte. Eine Pflichtprüfung aber, wie etwa jene im Rahmen der genannten englischen Acts, wurde von den interessierten Unternehmerkreisen stets zu verhindern gewusst, denn "man wollte sich nicht in die Karten

1) Hierzu ausführlich Sponheimer, A., a.a.O., S. 1 ff; ferner Penndorf, B.: Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Leipzig 1913.

schauen lassen."¹⁾ Selbst die ersten legislativen Ansätze zur Regelung des Gesellschaftsrechts, das preussische Gesetz über die Eisenbahnunternehmungen vom 3.11.1838 und das Gesetz über die Aktiengesellschaften vom 9.11.1843, zeitigten keine nennenswerte Weiterentwicklung der Revision, weil die Buchführungs- und Bilanzrevision kein notwendiges Erfordernis war. Dies entsprach auch den hochliberalen Ansichten dieser Zeit, nach denen der Staat nur die Funktion eines "Nachtwächters" haben sollte, also für die Sicherheit der Bürger aufzukommen hatte. Das Recht, den Ablauf der Wirtschaft zu beeinflussen, sei es auch nur im Wege einer Kontrolle der Betriebe, sollte dem Staat verwehrt sein.

Erst mit dem Gründungsspektakel der Jahre 1872/73 und den damit verbundenen finanziellen Verlusten in allen Volksschichten wurde die Aufmerksamkeit der Allgemeinheit auf die Misstände im deutschen Aktienwesen gelenkt.²⁾ Die Kathedersozialisten, die damals in ideologischem Kampf mit den liberalen Manchester-Männern standen, forderten durch ihre führenden Männer wie Duncker, Schmoller, Wagner und Sombart eine weitgehende Kontrolle im gesamten Aktienwesen.³⁾ Im Jahre 1884 wurde mit § 209 ADHGB (Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch) die Pflichtrevision des Gründungsvorganges bei den Aktiengesellschaften eingeführt. Diese Vorschrift sank aber bald zu einer reinen Formsache herab, weil die Gründungsprüfer von den Gründern selbst bestellt wurden und von diesen auch noch honoriert wurden.

-
- 1) Bergmann, R.: Vortrag auf dem I. Verbandstag des Verbandes Deutscher Bücherrevisoren: Lücken im Revisionswesen der deutschen Aktiengesellschaften. - Bergmann, R.: Vortrag auf dem II. Verbandstag: Die Notwendigkeit der Prüfung von Bilanzen von Aktiengesellschaften, Genossenschaften und GmbH durch unabhängige, beeidigte Bücherrevisoren. - Römer, E.: Vortrag VI. Verbandstag: Deutsches Revisionswesen.
 - 2) Sponheimer, J., a.a.O., S.22.
 - 3) Römer, E.: Vortrag II. Verbandstag, a.a.O.

2. Die neuere Entwicklung

Mit dem Inkrafttreten des HGB am 1.1.1900 bahnte sich im deutschen Prüfungswesen der Fortschritt seinen Weg. Einmal wurde die Gebührenfrage für die Revisoren in der Weise geregelt, dass diese nicht mehr so sehr von den geprüften Unternehmungen abhängig waren. Als neue Bestimmung kam hinzu, dass die Hauptversammlung ganz allgemein die Bestellung eines Abschlussprüfers beschliessen konnte. Bald aber zeigte sich, dass nur solche Gesellschaften eine Prüfung durchführen liessen, die ohnehin nichts zu verheimlichen hatten, während sich die anderen vor Revisionen hüteten. Da sich auch in den folgenden Jahren die Misstände im deutschen Aktienwesen nicht behoben - eine Reihe schwerer Bankzusammenbrüche war erfolgt - wurde die Forderung nach einer obligatorischen Prüfung der Aktiengesellschaften kategorisch erhoben.¹⁾ Der Einwand, dass für die Kontrolle der Gesellschaften der Aufsichtsrat ausreichend sei, wurde gründlich ausgeräumt.²⁾

Dieser Meinungsstreit dauerte aber noch bis 1931. Erst zu diesem Zeitpunkt, als noch die grossen Aktienskandale wie "Nordwolle", "Favag" und "Danatbank" in aller Munde waren, konnte sich der Gesetzgeber zur Einführung der Abschaussprüfung als Pflichtprüfung entschliessen. Im Zuge der Neuordnung des Aktienrechts wurde durch das Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien vom 30.1.1937 auch das Prüferrecht neu gefasst.

Seit Kriegsende sind in der Bundesrepublik Deutschland starke Bestrebungen zu einer abermaligen Umgestaltung des gesamten Aktienrechts im Gange. Eine konkrete Form haben diese aber bis jetzt nur in einem Entwurf des Bundesjustizministeriums von 1958 angenommen. Die endgültige Regelung wird vor Ende 1960 nicht zu erwarten sein.

1) Resolution des II.Verbandstages des Verbandes beeidigter Bücherrevisoren.

2) Bergmann, R.: Vortrag II.Verbandstag.

T e i l B

Die Aufgaben, Rechte und Pflichten des Abschlussprüfers

I. Die geltenden Rechtsnormen und die Praxis der Abschlussprüfung als Ausgangspunkt der Untersuchung

1. Die gesetzliche Regelung

a) Allgemeines

Die Abschlussprüfung von Gesellschaften war, wie sich schon aus dem kurzen historischen Rückblick ergibt, nicht erst mit der Einführung der Pflichtprüfung im Jahre 1931 zur Entstehung gelangt. Eine umfangreiche Literatur beschäftigte sich seit langer Zeit mit deren Problematik. Allerdings waren diese Arbeiten, entsprechend dem beschränkten Ziel der Prüfungen, zum Zwecke der Verfeinerung der Technik der Abschlussprüfung verfasst. Damit war die Kenntnis der formellen Seite der Prüfung bereits Allgemeingut der Prüfer, als die Pflichtprüfung der Aktiengesellschaften eingeführt wurde.¹⁾

Damit soll nicht etwa gesagt sein, dass die damals für Abschlussprüfungen in Frage kommenden Personen die nunmehr auch gesetzlich verlangte materielle Prüfung des Rechnungswerkes nicht

1) Von den etwa 50 mir zugänglichen Werken sind in der Folge nur solche ausgeführt, welche die Technik der Abschlussprüfung umfassend bringen. - Beigel, R.: Theorie und Praxis der Buchführungs- und Bilanzrevision, Dresden 1908; Schmid, A.: Die Bücher- und Bilanzrevision sowie das Institut der Bücherrevisoren, 1910; Beigel, R.: Lehrbuch der Buchführungs- und Bilanzrevision, Dresden 1914; Berstner, P.: Revisions-technik, Berlin-Leipzig 1920; Schreier, J.: Kontrolle und Revision, Hamburg 1925; Voss, W.: Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1930.

ausreichend beherrscht hätten. Trotzdem war dies ein neues Gebiet, auf dem sich erst mit der Zeit Prüfungsgrundsätze herausbilden konnten, die dann allgemein ihre Anerkennung finden mussten. Auch der Gesetzgeber beschränkte sich im Hinblick auf die materielle Prüfung auf Rahmenvorschriften, die in der Novelle zum HGB 1931 in den §§ 262a ff. und im AktG 1937 in den §§ 135 ff. Eingang fanden. Die Beschränkung auf Rahmenvorschriften war für den Gesetzgeber einmal aus dem bereits genannten Grund zweckmässig, zum anderen auch unumgänglich, denn die Dynamik des Wirtschaftslebens kann nicht mit Erfolg in gesetzlich genau umrissene Tatbestände gezwängt werden. Ein solcher Versuch würde an der Mannigfaltigkeit der immer neu auftauchenden Probleme scheitern oder zumindest zu einer ähnlichen Unübersichtlichkeit führen, wie man sie auf dem Gebiete des Steuerrechts infolge der wachsenden Gesetzesflut seit geraumer Zeit bemerken kann.

Der Mangel an einer genauen gesetzlichen Regelung hat aber nicht nur den unbestreitbaren Vorteil, dass die wirtschaftliche Entwicklung nicht beengt wird, sondern sie birgt auch gewisse Gefahren in sich. Es besteht nämlich die Möglichkeit, die Vorschriften so auszulegen, wie es gerade für opportun erscheint.¹⁾ Beispielsweise sei hierzu folgendes angeführt: Die Vorschriften über die Pflichtprüfung waren in ihrem Wortlaut zur Zeit der Weimarer Republik, des Dritten Reiches und des Nachkriegs-Deutschland im wesentlichen stets dieselben. In diesen Zeitabschnitten bestanden aber völlig verschiedene Staatsformen, die sich auch in ihren wirtschaftspolitischen Konzeptionen stark voneinander unterschieden.

Die Weimarer Republik war wirtschaftspolitisch liberal orientiert. Die Pflichtprüfung wurde als Schutzmassnahme für die Gläubiger, Aktionäre und den Staat eingeführt, für letzteren aber nur insoweit, als dieser ein allgemeines Interesse am Funktionieren der Wirtschaft hatte. Darüber hinaus sah das nationalsozialistische System die hervorragende Bedeutung der Pflichtprüfung in der Leistungssteigerung der Betriebe, ausgerichtet

1) Ludewig, R.: Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Abschlussprüfung, Düsseldorf 1955.

auf die politischen Erfordernisse des Reiches.¹⁾ Der Wirtschaftsprüfer sollte dabei Hilfsperson der Regierung sein. Die soziale Marktwirtschaft in unserer heutigen Form sieht im Wirtschaftsprüfer den Berater der Wirtschaft, den Treuhänder der öffentlichen Interessen und den Sachwalter der volkswirtschaftlichen Notwendigkeiten, der das innere Wesen der sozialen Marktwirtschaft in die Betriebe tragen soll.²⁾

Soweit also Rahmenvorschriften - wie etwa nach heutiger Anschauung - vernünftig ausgelegt werden, erfüllen sie ihren Zweck. Andererseits aber - und das ist die latente Gefahr, die Rahmenvorschriften in sich tragen - können sie im Sinne jeweiliger politischer Ziele ausgelegt werden.

b) Der Inhalt des § 135 AktG

§ 135 AktG umschreibt den Umfang der Pflichtprüfung. Positiv wird durch das Gesetz nur bestimmt, dass der Jahresabschluss unter Einbeziehung der Buchführung und des Geschäftsberichtes, soweit letzterer den Jahresabschluss erläutert, zu prüfen sei. Unmittelbar bezieht sich das Gesetz damit nur auf die Vorschriften über den Jahresabschluss (§§ 129 - 134 AktG), die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (§§ 38 - 47 HGB in Verb. mit § 129 AktG) sowie auf jene über den Geschäftsbericht (§§ 127, 128 AktG). Die Abschlussprüfung ist aber über diese Vorschriften hinaus eine allgemeine Gesetz- und Ordnungsmässigkeitsprüfung und hat damit einen sehr weiten Umfang. Sie umfasst, soweit diese jeweilig einschlägig sind, sämtliche übrigen Vorschriften des AktG, alle privat- und öffentlichrechtlichen Normen, Satzungsvorschriften sowie Beschlüsse der Hauptversammlung. Akte der Geschäftsführung sind der Abschlussprüfung nicht unterworfen.³⁾

Die Eigenschaft als allgemeine Gesetz- und Ordnungsmässig-

1) Mönckmeier, O., im Kongressarchiv des Institutes der Wirtschaftsprüfer 1936.

2) Bundeswirtschaftsminister Dr. Erhard: Ansprache anlässlich der Wirtschaftsprüfertagung 1951, in: Wirtschaftsprüfung 1951, S.465.

3) Unbestritten herrschende Meinung.

keitsprüfung erfordert vom Prüfer ein grosses Wissen. Neben der Kenntnis der in Betracht kommenden Rechtsnormen hat er zu berücksichtigen, dass diese häufig in Rechtsprechung und Lehre stark umstritten sind. Zwar wird der Prüfer bei solchen Fragen versuchen, die bestehende Literatur zu Rate zu ziehen, aber oft wird er damit nicht zum Ziele kommen, sei es, dass sein Tatbestand nur in ähnlicher Weise, sei es, dass er bisher überhaupt nicht gegeben war. In diesen Fällen muss der Prüfer rechtschöpferisch tätig werden und nach pflichtgemäsem Ermessen entscheiden. Die Einheit der Materie aber verlangt, dass dieses pflichtgemässe Ermessen nicht nur für den einzelnen Fall eine tragbare Lösung bringt, sondern die gesamte im Rahmen des Ermessens auszuübende Rechtsauslegung muss einen inneren Zusammenhang aufweisen. Einen solchen Zusammenhang kann nur eine in sich geschlossene Rechtsdogmatik vermitteln, von der bei einer Entscheidung stets ausgegangen werden muss.

Im Zuge dieser Arbeit soll eine solche Dogmatik und ihre Anwendung auf die Abschlussprüfung aufgezeigt werden.

c) Abgrenzung von anderen Prüfungsarten

Neben der aktienrechtlichen Abschlussprüfung bestehen im Rahmen des Revisionswesens noch vielerlei Prüfungsarten, die jeweils auf einen bestimmten Zweck ausgerichtet sind. So soll die Unterschlagungsprüfung ergeben, ob im Betriebe deliktische Handlungen vorgekommen sind. Durch die Steuerprüfung, allgemein als Betriebsprüfung bekannt, wird vom Fiskus festgestellt, ob die Steuern richtig festgestellt und abgeführt wurden. Rentabilitätsprüfungen sollen Fehler in der Betriebsstruktur offenlegen und damit Grundlage zur Verbesserung des betrieblichen Erfolges sein. Kreditwürdigkeitsprüfungen erfolgen meist im Auftrag privater oder öffentlicher Kreditgeber, die sich ein Bild darüber verschaffen wollen, wie die Art, die Höhe und die Laufzeit des Kredites festgelegt werden muss und welche Sicherheiten für den Kredit vorhanden sind.

Ferner kommen in der kaufmännischen Praxis noch Preis-, Kalkulations-, Organisations- und Geschäftsführungsprüfungen vor.

Alle diese Prüfungsarten haben zwar in materieller und formeller Hinsicht mit der Abschlussprüfung gewisse Gemeinsamkeiten. Die andere Zwecksetzung dieser Prüfungen lässt aber Vergleiche mit der Abschlussprüfung nur schwer zu.

2. Die nicht normierten Grundsätze der Praxis

a) Die Grundsätze ordnungsmässiger Berufsausübung

Die gesamte Tätigkeit des Abschlussprüfers hat sich an die Grundsätze ordnungsmässiger Berufsausübung zu halten. Diese an alle Prüfer gerichtete und auch allgemein anerkannte Forderung hat jedoch einen sehr unklaren Inhalt, weil die genannten Grundsätze bis jetzt weder in der Praxis noch im Schrifttum eine genauere Ausgestaltung erfahren haben. Ob solche Grundsätze überhaupt aufgestellt werden können, erscheint fraglich, da jede Abschlussprüfung vom Einzelfall ausgeht.¹⁾ Was den beschränkten Kreis der immer wiederkehrenden Fragen anbelangt, so findet sich deren Beantwortung in den Fachgutachten des Institutes der Wirtschaftsprüfer. Diese Gutachten können mit Recht als Grundsätze ordnungsmässiger Berufsausübung bezeichnet werden, weil sie von der Mehrzahl der Abschlussprüfer als richtig anerkannt werden und auch tatsächlich nach ihnen gehandelt wird. Ebenso haben sie ihre Anerkennung durch die Rechtsprechung gefunden.²⁾ Im übrigen wird man sich aber etwa mit folgender begrifflichen Definition begnügen müssen: Eine ordnungsmässige Abschlussprüfung liegt dann vor, wenn jene Grundsätze beachtet wurden, die von der Mehrzahl der ehrbaren und ordnungsmässigen Prüfer entwickelt worden sind und durch diese auch Anerkennung finden. Dabei ist auf die Berufsauffassung der Gesamtheit der Abschlussprüfer und nicht auf die Meinung eines einzelnen abzustellen.³⁾

-
- 1) Vgl. hierzu Hagest, K.: Grundsätze ordnungsmässiger Abschlussprüfung, in: Wirtschaftsprüfung 1949, S.450.
 - 2) Institut für Wirtschaftsprüfer: Fachgutachten und Stellungnahmen, a.a.O., Einleitung.
 - 3) Ludewig, R., a.a.O., S.116.

Diese Definition kann auf die genannten Fachgutachten Anwendung finden, einen sehr viel weiteren Anwendungsbereich jedoch hat sie nicht. Soweit Tatbestände gesetzlich normiert sind, ist für eine Berufsauffassung ohnehin kein Raum. Sofern sich ausser den Fachgutachten die umfangreiche einschlägige Literatur mit den Problemen befasst, kann diese zum allergrössten Teil nicht mit der Berufsauffassung im obigen Sinne identifiziert werden, denn die entscheidenden Fragen sind eben meist bestritten. Damit ist aber schon keine Einheitlichkeit der Berufsauffassung mehr gegeben.

Unter den Wirtschaftsprüfern bestehen daher Tendenzen, das grosse Gebiet, das durch die Grundsätze ordnungsmässiger Berufsauffassung umspannt wird, in der Weise zu fixieren, dass entweder zweckentsprechende Richtlinien normativen Charakters zu den bereits bestehenden Rechtssätzen erlassen werden oder zumindest die bei den Prüfungen gesammelten Erfahrungen unter den Berufsträgern ausgetauscht werden. Diese sollen dann als Prüfungsanweisungen, gleichsam als verlängerte Prüfungsmaßstäbe, entwickelt werden.¹⁾

Ein solches Vorgehen wäre aber ohne grossen Erfolg, wenn nicht sogar von Nachteil. Die Verschiedenartigkeit der Unternehmen nach Art und Grösse sowie die Differenzierung der Rechnungswesen lassen eine Normierung nur schwerlich zu. Darüber hinaus würde ein solches Verfahren auf Grund seiner Starrheit den Abschlussprüfer in seiner Tätigkeit hemmen.

So wird es dem Abschlussprüfer auch in Zukunft obliegen, die Grundsätze ordnungsmässiger Abschlussprüfung in jenen Fällen, in denen er von keiner einheitlichen Berufsauffassung ausgehen kann, selbst zu bestimmen. Dabei braucht er sich nicht von gefühlsmässigen Erwägungen leiten lassen. Vielmehr hat er an Hand der bestehenden Rechtsnormen, insbesondere denen des Aktiengesetzes, jene Faktoren zu untersuchen, die für die vorhandenen Rechtsbildungen von Bedeutung waren. Von diesen ausgehend, kann er dann in die offenen Probleme tiefer eindringen.

So gesehen, kann der Begriff der Grundsätze ordnungsmässi-

1) Hagest, K., a.a.O., S.450 ff.

ger Berufsausübung auch mit einem neuen Inhalt erfüllt werden. Die "Grundsätze" sind dann gewahrt, wenn der Abschlussprüfer unter Zugrundelegung der das Aktienrecht beherrschenden Faktoren entscheidet.

b) Das pflichtgemässe Ermessen

Im engsten Zusammenhang mit den Grundsätzen ordnungsmässiger Berufsausübung steht bei der Abschlussprüfung das pflichtgemässe Ermessen. Eine völlige Trennung dieser beiden wichtigen Faktoren ist nicht möglich, weil das pflichtgemässe Ermessen Bestandteil der ordnungsmässigen Berufsausübung ist. Wohl aber besteht ein Unterschied insofern, als die "Grundsätze" entweder feststehen oder auf Grund objektiver Erwägungen des Prüfers unter Zugrundelegung der bestehenden Rechtsnormen und der sie bestimmenden Faktoren gefunden werden, während das pflichtgemässe Ermessen dem Prüfer einen subjektiven Entscheidungsspielraum lässt. Da solche Fälle, in denen das subjektive Ermessen des Prüfers von Bedeutung ist, in jeder Prüfung auftauchen,¹⁾ erscheint hier eine nähere Untersuchung angemessen.

Im Zivilrecht mit der genauen gesetzlichen Normierung ist der Ermessensbegriff nur im Hinblick auf das richterliche Ermessen von Bedeutung, das durch den Richter zur Würdigung eines bestrittenen Tatbestandes ausgeübt wird. Ist der Tatbestand festgestellt, so wird er unter den zutreffenden gesetzlichen Tatbestand subsumiert, der stets eine bestimmte Rechtsfolge hat. Eine zweite Rechtsfolge, die dem Richter ermöglichen würde, diese nach seinem Ermessen anzuwenden, haben die Normen des Zivilrechts nicht. Dagegen hat der Ermessensbegriff im Verwaltungsrecht eine umfangreiche Bearbeitung erfahren, da die verwaltungsrechtlichen Normen in ihrer Rechtsfolge häufig einen Ermessensspielraum lassen. Zwar ist die Problematik der Ermessensausübung auch im öffentlichen Recht noch nicht vollständig geklärt, doch liegen die Grundzüge fest. Diese Grundzüge können auch auf das pflichtge-

1) Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 2.Aufl., Stuttgart 1957, § 135, Anm116.

mässe Ermessen des Abschlussprüfers Anwendung finden. Die aktienrechtlichen Vorschriften, insbesondere jene über die Rechnungslegung, haben in ihrer Wirkung nach aussen Öffentlich-rechtlichen Charakter. Aber auch viele andere Normen, die der Prüfer zu beachten hat, vor allem jene des Steuer- und Verwaltungsrechts, unterliegen hinsichtlich des Ermessensbegriffes voll den öffentlich-rechtlichen Grundsätzen.

Das Ermessen ist nach herrschender Meinung ein Spielraum des Handelns und des Entschlusses, also die Wahl zwischen mehreren Arten des Sich-Verhaltens. Das positive Recht gibt keiner dieser Möglichkeiten des Sich-Verhaltens den Vorzug und verbietet keine dieser Verhaltensarten.¹⁾ Diese Form des Ermessens wird häufig als freies Ermessen bezeichnet. Es darf aber nicht mit Willkür gleichgesetzt werden, die dann gegeben ist, wenn eine Entscheidung von sachfremden Erwägungen getragen wird. Das freie Ermessen wird aus diesem Grunde häufig als gebundenes oder pflichtgemässes Ermessen bezeichnet. Auch in der Abschlussprüfung findet eine solche Bindung des Ermessens statt. Der Umfang des Ermessens ist dabei allgemein bestimmt durch die Grundsätze ordnungsmässiger Berufsausübung²⁾ und die Berufsgrundsätze der Unabhängigkeit, Sachlichkeit und Wirtschaftlichkeit.³⁾ Damit kann allgemein gesagt werden, dass das Ermessen der Gesetzlichkeit entsprechen muss. Diese aber wiederum ergibt sich aus den Normen und den das Recht bestimmenden Faktoren.

Streng zu unterscheiden vom pflichtgemässen Ermessen sind die unbestimmten Rechtsbegriffe. Sie können erst in Verbindung mit dem konkreten Fall fixiert werden. Einige Beispiele aus dem Gebiet der Rechnungslegung sind: Geschäftsverlauf, Lage der Gesellschaft, Vorgänge von besonderer Bedeutung (§ 128 Abs.I), wesentliche Abweichungen von dem letzten Jahresabschluss (§ 128 Abs.II AktG) usw.

Die logischen Operationen, die erforderlich sind, um diese unbestimmten Rechtsbegriffe auf ihren konkreten Inhalt hin zu

-
- 1) Forsthoff, E.: Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 3.Aufl., München-Berlin 1953, S.68.
 - 2) Hertlein-Meiser: Abschluss und Prüfung der Unternehmungen, 4.Aufl., Wiesbaden 1956, S.18.
 - 3) Karoll, R.: Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1930, S.59.

fixieren, stellen keine Ermessensbetätigung dar. Vielmehr sind dies Fälle der Rechtsauslegung, die auch als Rechtserwägungen bezeichnet werden können. Die Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen unterscheidet sich von der Ermessensbetätigung dadurch, dass es bei den ersteren nicht mehrere Möglichkeiten einer richtigen Verhaltensweise gibt, sondern nur eine Auslegung richtig sein kann.¹⁾ Jede andere Auslegung ist nicht gesetzmässig und deshalb falsch. Die Notwendigkeit, unbestimmte Rechtsbegriffe auszulegen, ergibt sich für den Abschlussprüfer bei jeder Revision. Diese Aufgabe unterscheidet sich nicht von der des Richters. Deshalb stehen ihm auch keine anderen Hilfsmittel als jene des Richters zur Verfügung, der stets auf die Dogmatik zurückgreifen wird. .

Die Unterscheidung zwischen Ermessensfragen und der Auslegung von unbestimmten Rechtsbegriffen ist insbesondere auch im Hinblick auf die Nachprüfbarkeit der Prüfertätigkeit durch Spruchausschüsse, Schiedsgerichte und ordentliche Gerichte von Bedeutung. Während der Richter ohne weiteres nachprüfen kann, ob ein unbestimmter Rechtsbegriff richtig ausgelegt wurde, beschränkt sich die Nachprüfung von Ermessensfragen darauf, ob ein Ermessensmissbrauch beim Prüfer vorlag. Ein solcher ist dann gegeben, wenn die Entscheidung von sachfremden Erwägungen getragen war. Falls dies nicht der Fall war, entzieht es sich der richterlichen Nachprüfung, ob die vom Abschlussprüfer gewählte Möglichkeit die richtige war.

Das aber bedeutet für den Abschlussprüfer im Hinblick auf die Weiterentwicklung der gesamten Prüfungstätigkeit mit allen ihren Auswirkungen einzelbetrieblicher und volkswirtschaftlicher Art eine grosse Verantwortung.

1) Forsthoff, E., a.a.O., S.50.

II. Die Abschlussprüfung in der Betrachtungsweise kausalen Rechtsdenkens

1. Die Grundzüge kausaler Rechtsdogmatik

a) Die Unzulänglichkeit der Begriffsjurisprudenz sowie der Gefühlsjurisprudenz

Als Ergebnis der vorausgehenden Kapitel lässt sich festhalten, dass der Abschlussprüfer seiner Aufgabe, die teils gesetzlich geregelt ist, teils nicht normierten Grundsätzen der Praxis unterliegt, nur gerecht werden kann, wenn er sie mittels eines rechtsdogmatisch in sich geschlossenen Systems löst. Ein nur begriffliches Erfassen der immer wieder gebrauchten Worte wie Ordnungsmässigkeit, Bilanzwahrheit, Bilanzklarheit usw., wird zu falschen Ergebnissen führen, da die Begriffe stets relativ sind.¹⁾ Gerade im Wirtschaftsrecht hat sich gezeigt, dass mit Begriffen allein, selbst bei besten Definitionen nicht auszukommen ist, weil sie durch den ständigen Wandel der sie bestimmenden Faktoren selbst inhaltlichen Schwankungen ausgesetzt sind. Eine weitere Gefahr der Begriffsjurisprudenz im lebensnahen Gebiet des Wirtschaftsrechts ist jene des Subjektivismus. Es ist dies die standortgebundene Interpretation eines bestimmten Begriffes. Je nach dem Standort, von dem aus die Betrachtung erfolgt, können die Begriffe völlig entgegengesetzte Vorstellungen erwecken.²⁾ Dies gilt nicht nur für die im Gesetz enthaltenen Begriffe, sondern auch für jene, die sich durch die Anwendung und Auslegung der Normen ergeben haben und so in die Rechtsordnung als Bestandteile eingegangen sind.

Auch eng fixierte Begriffe haben diesen Wertrelativismus in sich. Das im Aktienrecht häufig geforderte Interesse des Staates scheint zunächst inhaltlich festzuliegen. In Wirklich-

1) Müller-Erzbach, R. in: Iherings Jahrbuch Nr.61, S.343 ff.: Die Relativität der Begriffe und ihre Begrenzung durch den Zweck des Gesetzes.

2) Müller-Erzbach, R.: Rechtswissenschaft im Umbau, München 1950, S.19.

keit aber ist der Begriff des Staates besonders in Deutschland in kurzen Zeitabständen mit sehr verschiedenem Inhalt erfüllt worden. Wenn sich aber Zweck und Idee des Staates grundlegend gewandelt haben, so müssen sich auch die von ihm vertretenen Interessen grundlegend gewandelt haben.

Damit lässt sich einmal sagen, dass sich die bei der Abschlussprüfung anstehenden Probleme mit den Mitteln der Begriffsjurisprudenz nicht lösen lassen.

Ebensowenig darf sich der Prüfer von gefühlsmässigen Entscheidungen leiten lassen. Dies gilt sowohl für Billigkeitsentscheidungen, die ohne Zugrundelegung von Rechtsnormen getroffen werden, als auch für jene, die mit den Grundsätzen von Treu und Glauben (§§ 242, 157 BGB) und den daraus entwickelten Rechtsinstitutionen begründet werden. Letztere stellen ihrerseits wiederum auf subjektive Erwägungen ab und beschwören damit die Gefahr des Subjektivismus herauf.

b) Die rechtspolitische Methode

Die Rechtswissenschaft hat aber eine Dogmatik entwickelt, welche bei allen Rechtsbildungen nach der "causa", also nach dem Grunde der Erscheinung fragt und so zu lebensnahen Ergebnissen kommt. Dabei wird auf alle Lebens Elemente abgestellt, die sowohl auf das individuelle als auch auf das Zusammenleben des Menschen den bestimmenden Einfluss ausüben. Da die bestehenden Rechtsordnungen nichts anderes als eine Ordnung des menschlichen Lebens und Zusammenlebens darstellen, können auch sie von den Lebens Elementen abgeleitet werden.¹⁾ Diese Faktoren, welche die rechtsbildenden Elemente darstellen, sind in erster Linie die mannigfaltigen Bedürfnisse des Menschen und das auf die Befriedigung dieser Bedürfnisse gerichtete Interesse,²⁾ die bestehende Machtlage sowie das Vertrauen. Darüber hinaus zählen dazu andere Lebenserscheinungen, wie Neid, Hass, Furcht und son-

1) Müller-Erzbach, R.: Lassen sich das Recht und das Rechtsleben tiefer und sicherer erfassen, München-Leipzig 1934, S.77.

2) Müller-Erzbach, R.: Das private Recht der Mitgliedschaft als Prüfstein eines kausalen Rechtsdenkens, S.3.

stige Gefühlsregungen. Sie alle tragen zur Bildung der Rechtsnormen bei, weshalb das wissenschaftliche Vorgehen zur Untersuchung des Rechts als kausale Rechtsdogmatik oder Rechtspolitische Methode bezeichnet wird.

Die kausale Rechtsdogmatik befasst sich aber nicht nur mit der Erklärung von bestehenden Rechtsnormen. Die gesetzlichen Tatbestände können auf Grund der im Leben tatsächlich herrschenden Kasuistik niemals alle diese differenzierten Fälle umfassen. Somit ergibt sich häufig, dass für einen Einzelfall zwar insofern eine gesetzliche Normierung besteht, als das gesamte Gebiet, unter den dieser fällt, eine Regelung erfahren hat, jedoch der konkrete Fall sich überhaupt nicht oder nur zum Teil unter einen Gesetzestatbestand subsumieren lässt.

Dieser Zustand, der gemeinhin als Gesetzeslücke bezeichnet wird, muss aber von der Rechtsordnung ebenso erfasst werden, da diese sonst ihren Aufgaben nicht gerecht werden könnte. Solche Fälle versucht man mit Hilfe der Gesetzesauslegung zu lösen. Von den bereits oben als unbrauchbar abgelehnten Systemen der Begriffs- und Gefühlsjurisprudenz abgesehen, ergibt sich bei der Gesetzesauslegung durch die kausale Rechtsdogmatik folgendes: Wird aus den bestehenden Normen eine bestimmte, typische Lage der Lebenselemente gefolgert und damit gesagt, dass der Gesetzgeber oder auch die Rechtsordnung schlechthin eine bestimmte Berücksichtigung der Lebensfaktoren de lege lata angenommen oder angeordnet hat, so müssen ebenso zur Ausfüllung eines nicht durch das Gesetz gedeckten Tatbestandes dieselben Lebensfaktoren herangezogen werden, die aus den Normen abgeleitet wurden. Nur auf diese Weise lässt sich eine konsequente Rechtsdeutung durchführen.¹⁾

c) Die rechtspolitische Methode und die Praxis der Abschlussprüfung

Diese allgemeinen Ausführungen sind hinsichtlich des vorliegenden Themas noch zu ergänzen. Die vielen im Rahmen des

1) Löhlein, R.: Das Handeln auf eigene Gefahr, in: ZHR, Bd. 102, S. 297 ff. insbes. S. 313.

Aktiengesetzes vorkommenden Begriffe wie Interesse der Aktionäre, der Gläubiger, der Allgemeinheit, volkswirtschaftliche Bedeutung, betriebliche Erfordernisse, Interesse des Unternehmens an sich u.ä., sind nur abgeleitete und konkretisierte Unterarten der als ursprünglich bezeichneten Lebensfaktoren. Daher stehen auch sie mit den vorhandenen Rechtsnormen in kausalem Zusammenhang. Das wird oft nicht richtig erkannt. Sie werden häufig so betrachtet, als ob sie ausserhalb der Rechtsnormen liegend, einen Komplex für sich bilden würden. Und da das Arbeiten mit diesen Faktoren zu richtigen Ergebnissen führt, werden die Gesetze begriffsjuristisch aufgefasst und als lästiges Beiwerk angesehen, dem man Genüge tun muss. Die Einsicht, dass die bestehenden Rechtsnormen zu ihrer Anwendung und Interpretation die Einbeziehung der sie bildenden Lebensselemente verlangen, bleibt damit verwehrt. Das führt auch dann zu der vielfach auftauchenden Schwierigkeit, die Rechtsnormen mit den praktischen Erfordernissen in Einklang zu bringen, wobei sich mehr und mehr die Tendenz bemerkbar macht, die Gesetze zurückzudrängen. So ist es wohl aufzufassen, wenn heute die Meinung vertreten wird, dass die Prüfung von Ordnungsmässigkeit und Gesetzmässigkeit, für die der Jurist besonders gute Voraussetzungen mitbringe, zwar eine bedeutsame, aber nicht die wichtigste Aufgabe des Prüferberufes darstelle. Vielmehr werde es jeder verantwortungsvolle Prüfer nicht bei den formalen Fragen belassen, sondern sich bemühen, ein Urteil über die materiellen Probleme zu gewinnen, die vorwiegend wirtschaftlicher Natur seien.¹⁾

Diese Ausführungen lassen erkennen, dass eine Trennung zwischen dem Gesetz und den wirtschaftlichen Problemen vorgenommen wird. In Wirklichkeit aber haben die beiden Komplexe gleiche Ursachen. Deshalb müssen sich die materiellen und die wirtschaftlichen Probleme einheitlich erklären lassen.

1) Hax, K.: Wirtschaftsprüferberuf und Wissenschaft, in: Wirtschaftsprüfung 1956, S.469.

2. Die Interessen- und Machtlage bei der Aktiengesellschaft

a) Allgemeines

Die Aktiengesellschaft ist ihrer rechtlichen Natur nach ein wirtschaftlicher Verein. Die Mitglieder dieses Vereins, die Aktionäre also, verfolgen mit ihrer Mitgliedschaft bestimmte Interessen. Die Interessen dieser Aktionäre müssen nicht immer, wie etwa bei den Personalgesellschaften, gleichgerichtet, sondern können, wie die Praxis zeigt, durchaus verschieden sein.

Innerhalb der Aktiengesellschaft treten aber nicht nur die Aktionäre als Interessenten auf, sondern auch der Vorstand und der Aufsichtsrat als Organe und Vertretung sowohl der Aktionäre als auch der Aktiengesellschaft als Unternehmen.

Da die Aktiengesellschaft als wirtschaftliches Unternehmen in starkem Masse nach aussen wirkt, ergeben sich auch insofern Interessen. Insbesondere ist der Staat am Funktionieren der Aktiengesellschaften im Rahmen der gesamten Volkswirtschaft interessiert, ebenso die Arbeitnehmer und die Gläubiger der Gesellschaft. Alle diese Interessen will und muss der Gesetzgeber schützen, jedoch nur insoweit, als sie im Rahmen des menschlichen Gemeinschaftslebens schützenswert sind. Innerhalb der als schutzwürdig anerkannten Interessen nimmt der Gesetzgeber wiederum eine Interessenabwägung vor mit der Folge, dass eines der konkurrierenden Interessen den Vorzug genießt.¹⁾ Die Ausgestaltung dieses Interessenschutzes soll im folgenden kurz untersucht werden.

b) Das Interesse des Staates

Da in den deutschen Aktiengesellschaften ein erheblicher Teil der nationalen Produktionsmittel gebunden ist, hat der Gesetzgeber bei dieser Gesellschaftsform das Interesse des Staates und damit der Gesamtheit als besonders schutzwürdig herausge-

1) Müller-Erzbach, R.: Rechtswissenschaft im Umbau, S.79.

stellt. Dies kommt vor allem in den §§ 12, Abs. II Satz 2, 112 Abs.III, 121 Abs.III Satz 2, 195 Nr.3, 202 Abs.I Satz 2, 278 Abs.II und 128 Abs.III AktG zum Ausdruck. Gemeinsam ist allen diesen Bestimmungen, dass sie das "öffentliche Interesse" und den "gemeinen Nutzen von Volk und Reich" herausheben und das anderen schutzwürdigen Interessen vorziehen.

Dabei muss allerdings berücksichtigt werden, dass es sich bei dem heute noch gültigen Aktienrecht um ein Gesetz aus einer Zeit handelt, in der staatliche Gesichtspunkte eine starke Überbewertung erfahren haben. Die Folge davon waren häufig Eingriffe in die Gesellschaften unter Missachtung des gesamten übrigen Rechtes.

Gleichwohl wird man aber daraus nicht folgern können, dass die angeführten Bestimmungen völlig ihre Bedeutung verloren hätten. Die Bundesrepublik ist ein Rechts- und Sozialstaat, in dem das Eigentum zugleich dem Wohle der Allgemeinheit zu dienen hat. In diesem Rahmen gelten auch das öffentliche Interesse und das Wohl der Allgemeinheit weiterhin als schützenswerte Interessen im Rahmen des Aktienrechts.

c) Das Interesse des Unternehmens an sich

Auch das Wohl der Gesellschaft hat der Gesetzgeber zu einem schutzwürdigen Interesse erhoben und dies teils in verschiedenen Bestimmungen wörtlich, teils in anderer Form zum Ausdruck gebracht. Unter dem Wohl der Gesellschaft kann hier nur das Wohl oder der Schutz des Unternehmens an sich verstanden werden.

Damit brachte der Gesetzgeber ein Moment in das Aktienrecht, das in der Literatur als das Problem des "Unternehmens an sich" seine Würdigung erfahren hat. Kurz gesagt ist darunter ein selbständiger Komplex von sachlichen und persönlichen Produktions- und Leistungsfaktoren zu verstehen, die unter einer einheitlichen, organisatorischen Leitung im Sinne des ökonomischen Prinzips zu einem erwerbsmässigen Zweck dauernd eingesetzt werden.¹⁾ Diese Leistungsfaktoren geistiger, physischer und materieller

1) Brecher, F.: Das Unternehmen als Rechtsgegenstand, Bonn 1953, S.12.

Art, die das individuelle Unternehmen zustandekommen lassen, sollen also den Schutz des Gesetzes genießen. In erster Linie sind darunter die im Unternehmen beschäftigten Personen sowie das Unternehmen als ein der Konkurrenz unterworfenen Glied der volkswirtschaftlichen Gesamtheit zu verstehen.

d) Das Interesse der Gläubiger

Den weitestgehenden Schutz genießt im Aktienrecht der Gläubiger der Gesellschaft. Die Gesellschaft haftet für ihre Schulden in Höhe ihres Gesellschaftsvermögens. Die Aktionäre haften mit ihren Einlagen, gleichgültig ob es sich dabei um Geld- oder Sacheinlagen handelt. Der Grund dieser Haftung kann aus dem im Recht immer wieder auftauchenden Gedanken der Gefahrenbeherrschung gefunden werden. Danach muss grundsätzlich derjenige die Gefahr oder Haftung übernehmen, der Interessent einer bestimmten Betätigung ist. Diese Haftung aber kann ihm nur in dem Masse auferlegt werden, als er diese Betätigung beherrscht und andere keine Einflussmöglichkeit auf sie haben.¹⁾ Die gesamten Vorgänge bei der Gründung der Aktiengesellschaft, sei es im Stadium der Vorgründung, sei es nach erfolgter Eintragung und der damit verbundenen Entstehung der juristischen Person, welche die Rechtssphäre Dritter berühren, können von diesen normalerweise nicht beurteilt werden. Die Einsicht in diese Vorgänge liegt ausserhalb ihres rechtlichen und tatsächlichen Vermögens. Ebensowenig haben Dritte eine Möglichkeit, auf die Gefahren Einfluss zu nehmen, die dann der begonnene Geschäftsbetrieb der Aktiengesellschaft mit sich bringt. Deshalb musste grundsätzlich die Haftung in personeller Hinsicht den Gesellschaften auferlegt werden.

Nun beherrschen aber die Aktionäre auf Grund der organ-schaftlichen Struktur der Aktiengesellschaft diese Gefahren nur zu einem begrenzten Teil. Die Geschäftsführung obliegt dem Vorstand und dem Aufsichtsrat, während die Rechte der Gesellschafter sich hauptsächlich in ihrem Stimmrecht innerhalb der Haupt-

1) Müller-Erzbach, R.: Das private Recht der Mitgliedschaft ..., S.96. - Müller-Erzbach, R.: Gefährdungshaftung und Gefährtragung, Tübingen 1912, in: ArchZivPr, S.106, 309 ff. u. 109, 1 ff.; Löhlein, R., a.a.O.

versammlung erschöpfen. Dort können sie je nach der Höhe ihrer Beteiligung mehr oder weniger stark auf das Wirken der Gesellschaft Einfluss nehmen. Im Rahmen dieser Einwirkungsmöglichkeit hat deshalb auch der Gesetzgeber ihre unbeschränkte Haftung für gerechtfertigt gehalten.

Um aber diese sehr beschränkte Haftung der Gesellschafter gegenüber Gläubigern im Ernstfalle verwirklichen zu können, waren umfangreiche Vorschriften im Aktiengesetz notwendig, welche die Aufbringung und Erhaltung des Haftungskapitals sicherten. Dazu zählt in erster Linie die Vorschrift des § 7 Abs.II, dass der Mindestnennbetrag des Grundkapitals 100.000.- DM betragen muss. Darüber hinaus bedürfen hier besonderer Erwähnung die Vorschriften über die Sicherung der Einlagepflicht (§§ 57 - 60 AktG) sowie jene des § 52 AktG. Letztere Bestimmung ist ein Grundpfeiler des Aktienrechts,¹⁾ der den zwingenden Grundsatz der Erhaltung des Grundkapitals enthält. Die Gesellschaft darf demnach dem Aktionär nichts aus dem Gesellschaftsvermögen ausschütten, abgesehen von seinem Anteil am festgestellten Reingewinn.

Hinsichtlich der bei der Aktiengesellschaft möglichen Sacheinlagen hat der Gesetzgeber jedoch die Interessen des Gläubigers zurückgestellt. Ein höherer Schutz würde für ihn bestehen, wenn der Gesetzgeber solche Sacheinlagen überhaupt verboten hätte und nur Bareinlagen zulässig wären. Häufig aber erfordert es das Interesse des Unternehmers, dass sein Aufbau auch mit Sacheinlagen erfolgt. Dahinter steht wiederum das Interesse der Allgemeinheit insofern, als überhaupt Unternehmungen geschaffen werden. Das Sicherungsinteresse des Gläubigers wird in diesem Fall dadurch zu wahren versucht, dass diese Sacheinlagen keine Überbewertung erfahren dürfen.²⁾

Einen weiteren wichtigen Komplex zur Sicherung der Gläubigerinteressen bilden die Abschlussvorschriften des Aktiengesetzes sowie die damit in engstem Zusammenhang stehenden Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuches, soweit sie für die Aktiengesellschaft Anwendung finden.

1) Baumbach-Duden: Kommentar zum Aktiengesetz, § 52 Anm.1.
2) Müller-Erzbach, R.: Das private Recht der Mitgliedschaft
..., S.123.

Die Tatsache, dass der Gläubigerschutz im Aktiengesetz eine umfangreiche und beherrschende Regelung erfahren hat, ist aber seit dem Inkrafttreten des Aktiengesetzes im Jahre 1937 noch nie mit entsprechender Deutlichkeit offenbar geworden, weil sich seit dieser Zeit in der deutschen Wirtschaft noch keine allgemeine Krise ausgebreitet hat. In der Konjunktur aber, in der sich Deutschland seit langer Zeit befindet - die aussergewöhnlichen Umstände der ersten Nachkriegsjahre können infolge der monetären Verhältnisse hier keine anwendbaren Erkenntnisse liefern - war die Notwendigkeit des Gläubigerschutzes niemals besonders akut.

e) Das Interesse des Aktionärs

Die Aktiengesellschaft ist, wie jeder personenrechtliche Zusammenschluss, eine Interessengemeinschaft von Mitgliedern, die sich die Erreichung eines bestimmten Zweckes zum Ziel gesetzt haben.¹⁾ Grundsätzlich geht das Recht davon aus, dass die Interessen der zusammengeschlossenen Gesellschafter gleichgerichtet sind. Sie zielen in materieller Hinsicht auf gewinnbringende Kapitalanlage, in immaterieller Hinsicht auf die Gewinnung persönlichen Einflusses ab. Da dies nur über den Weg der wirtschaftenden Gesellschaft zu erreichen ist, müssen die Aktionäre mit Rechten ausgestattet werden, die ihnen auch die Machtlage verschaffen, auf das Verhalten der Aktiengesellschaft einzuwirken.

Diese Rechte sind die mitgliedschaftlichen Rechte, die man in gemeinnützige und selbstnützige einteilen kann.²⁾ Solche gemeinnützigen Rechte sind: Das Stimmrecht, das Recht zur Teilnahme an den Hauptversammlungen, das Recht auf Auskunft und Rechnungslegung und das Recht, Mitglieder in den Aufsichtsrat zu entsenden. Alle diese gemeinnützigen Rechte sind so beschaffen, dass sie zwar dem einzelnen Aktionär Einfluss auf die Verwaltung der gemeinschaftlichen Angelegenheiten geben, andererseits aber die Interessen der unter normalen Umständen vorhandenen Mit-Ge-

1) Müller-Erzbach, R.: Das private Recht der Mitgliedschaft
..., S.30 ff.

2) Müller-Erzbach, R.: Das private Recht der Mitgliedschaft
..., S.210.

sellschafter ebenso berücksichtigt werden.

So verbürgt jeder Aktienbetrag und jede Aktiengattung grundsätzlich ein Stimmrecht, das weder durch die Satzung beeinträchtigt werden kann, noch kann wirksam darauf verzichtet werden. In der Ausübung des Stimmrechts ist der Aktionär frei. Gem. § 49 Abs.I AktG treffen den Aktionär ausser der Leistung seiner Einlagen keine weiteren Verpflichtungen. Folglich braucht der Aktionär bei der Ausübung seines Stimmrechts auch nicht so zu stimmen, wie es das Wohl der Gesellschaft und das der Aktionäre erfordert. Ein möglicher Interessenwiderstreit ist also zunächst zugunsten des Aktionärs gelöst worden.

Will aber ein Aktionär mit der Stimmrechtsabgabe gesellschaftsfremde Sondervorteile erreichen (§ 197 Abs.II AktG), so kann das mit der Anfechtungsklage verhindert werden. Hier endet also der Schutz der Aktionärsinteressen.

Das Recht auf Auskunft und Rechnungslegung ist wiederum nur von der bestehenden Macht- und Interessenlage her verständlich.¹⁾ Jeder, dessen Interessen von anderen wahrgenommen werden, hat ein Interesse auf Auskunft und Rechnungslegung. (Auskunft bei Herausgabepflicht eines Inbegriffs von Gegenständen gem. § 260 BGB; Rechnungslegungspflicht gem. den §§ 666, 1677, 2218, 1698, 2130, 1890 BGB. Auskunft des Erben §§ 2003, 2005, 2001, 2314 BGB und des Erbschaftsbesitzers gem. § 2027 BGB.)

Ebenso hat der Aktionär gem. § 112 AktG ein Auskunftsrecht. Der Aktionär ist in keiner Weise mit der Verwaltung der Gesellschaft befasst. Damit liegt es völlig ausserhalb seiner Macht, sich ein Urteil über die Verhältnisse der Gesellschaft zu bilden. Als Miteigentümer aber hat er stärkstes Interesse am Gedeihen der Gesellschaft. Will er seine mitgliedschaftlichen Interessen zu diesem Zweck ausüben, so muss er einen ausreichenden Überblick über die Gesellschaft haben.

Aber auch dieses Auskunftsrecht ist gem. § 112 Abs.III AktG zugunsten der Belange der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens oder der Gesamtheit zurückgedrängt worden. Also auch hier liegt eine Interessenabwägung vor.

1) Müller-Erzbach, R.: Das private Recht der Mitgliedschaft ..., S.251.

Hinsichtlich der Entsendung von Mitgliedern in den Aufsichtsrat finden wir eine besondere Ausgestaltung des Interessenschutzes in § 88 AktG. Die bevorrechtigte Entsendung von Mitgliedern in den Aufsichtsrat kann ihren berechtigten wirtschaftlichen Grund haben. Gedacht ist dabei in erster Linie an die öffentliche Hand, also an gemeinwirtschaftliche Betriebe. Sie hat ein besonderes Interesse daran, dass Betriebe, an denen sie beteiligt ist, die Belange der Arbeitnehmer und der des Gemeinwohls besonders wahren.¹⁾

In diesem Zusammenhang ist auch noch das im MitbestG und VertrVerfG verankerte Recht der Arbeitnehmer zur Entsendung von Mitgliedern in den Aufsichtsrat zu nennen. Die Rechte der Aktionäre sind insoweit eingeschränkt.

Die Abschluss- und Rechnungslegungsvorschriften sind für den Aktionär von gleicher Bedeutung wie für die übrigen Interessenten der Gesellschaft.

Die selbstnützungen Rechte, bestehend aus dem Recht an der Gewinnbeteiligung, dem Anspruch auf einen Anteil am Abwicklungserlös sowie die Ersatzansprüche wegen Verletzung mitgliedschaftlicher Belange gegen die Gesellschaft, ihre Organe und deren Mitglieder finden ebenfalls nur insoweit Schutz, als nicht andere, höherwertige Interessen vorgehen.

f) Die Machtlage innerhalb der Aktiengesellschaft

Mit der Anerkennung bestimmter Interessen durch den Gesetzgeber ist aber noch keinerlei Gewähr dafür gegeben, dass diese für die Begünstigten gewahrt sind, die deshalb darüber hinaus mit der Macht ausgestattet werden müssen, die ihnen die Durchsetzung ihrer Rechte ermöglicht. Das ist dem Gesetzgeber im Aktienrecht nicht immer gelungen. Wie bei allen Vereinen; ist auch bei der Aktiengesellschaft die gesamte Macht auf die Organe übertragen. Jedes Organ hat dabei verschiedene Machtbefugnisse, die sich zwar

1) Gadow-Heinichen: Kommentar zum Aktiengesetz, 1. Aufl., Berlin 1931, Einl. z. § 88 AktG; Schlegelberger-Quassowski: Kommentar zum Aktiengesetz, 1. Aufl., Berlin 1937, § 88 Anm. 2; Baumbach-Duden, a.a.O., § 88, Anm. 1.

überschneiden können, die aber zusammen die gesamte Exekutive bilden. Bei der Aktiengesellschaft sind die Organe der Vorstand, der Aufsichtsrat und die Hauptversammlung.

Der Vorstand ist gem. § 70 AktG der gesetzlich berufene Leiter der Aktiengesellschaft, dem unter eigener Verantwortung die gesamte Geschäftsleitung sowie die Vertretung der Gesellschaft obliegt. Diese Regelung hat mehrere Gründe. Der Prototyp der Aktiengesellschaften hat eine Vielzahl von Aktionären, die infolge der leichten Fungibilität der Aktien häufig wechseln, weshalb die notwendige Kontinuität der Verwaltung nicht gewahrt wäre. Der grösste Teil der Aktionäre ist auch zur Leitung eines grossen Unternehmens nicht in der Lage, sei es aus Gründen einer nicht entsprechenden Vorbildung, sei es aus Zeitgründen. Ausserdem haften die Aktionäre ja nur mit ihrer Einlage, so dass eine Beteiligung an der Geschäftsführung mit ihrer Haftung aus der Aktie meist in keinem entsprechenden Verhältnis stünde.

Schliesslich besteht beim Aktionär auch noch die Gefahr, dass er seine selbstnützigen Rechte gegenüber den Interessen der Unternehmung zu weit in den Vordergrund stellt. Diese Gründe machen es erforderlich, die Gesellschaft einem Vorstand zu unterstellen, der die Geschäfte besorgt.

Die Zuständigkeit der Hauptversammlung beschränkt sich auf die Fälle, die den wirtschaftlichen oder rechtlichen Aufbau der Gesellschaft betreffen, nämlich: Satzungsänderungen, Kapitalerhöhung und -herabsetzung, Auflösung der Gesellschaft und Fortführung trotz Auflösung, Verschmelzung und Umwandlung, Vermögensübertragung und Gewinngemeinschaft, Bestellung und Abberufung des Aufsichtsrats, Entlastung der Verwaltungsträger, Geltendmachung und Verzicht auf Ersatzansprüche gegen Verwaltungsträger und Gründer, Bestellung der Abschluss- und Sonderprüfer, Gewinnverteilung, Jahresabschluss im Falle des § 125 Abs. IV AktG und Geschäftsführungsakte im Falle des § 103 Abs. II AktG. Alle diese Rechte haben gemeinsam, dass dem Aktionär mittelbar seine Einwirkungsmöglichkeit und Kontrolle hinsichtlich der Verwendung des von ihm eingelegten Kapitals verbleibt.

Zwischen diesen beiden Organen steht der Aufsichtsrat. Seine

Aufgabe ist die Überwachung der Rechtmässigkeit, Zweckmässigkeit und Wirtschaftlichkeit der Massnahmen des Vorstandes.¹⁾ Um dieser Aufgabe gerecht werden zu können, hat er das Recht auf Berichterstattung über alle Gesellschaftsangelegenheiten einschliesslich der Beziehungen zu einem Konzernunternehmen, ferner die Möglichkeit, selbst oder durch geeignete Sachverständige alle Bücher und Schriften einzusehen und sämtliche Vermögensgegenstände zu untersuchen.

Der vom Gesetzgeber vorgesehene Interessenschutz konnte aber mit der bestehenden Machtverteilung in vielen Fällen nicht erreicht werden. Innerhalb der bestehenden Aktiengesellschaften lassen sich zwei gegensätzliche Typen erkennen, deren Merkmale allen übrigen in mehr oder weniger starkem Umfang eigen sind.

In Gesellschaften mit stark zersplittertem Aktienbesitz ist die Hauptversammlung infolge der sich meist widersprechenden Interessen und der mangelnden Information der vielen Aktionäre ein wenig schlagkräftiges Organ. Auf diese Weise kam es mehr und mehr zu einer absoluten Herrschaft des Vorstandes, einer "Diktatur der Manager".

Der Aufsichtsrat, der das Gleichgewicht zwischen den Eigentümerinteressen und den Geschäfts- und Betriebsinteressen wahren sollte, kann das nicht mehr, weil er in Wirklichkeit nicht von den Aktionären gewählt wird, sondern durch den Vorstand der Hauptversammlung vorgeschlagen und von dieser dann nur mehr bestätigt wird. Vorgeschlagen aber werden durch den Vorstand nur Personen, welche auf Grund ihres Einflusses die geschäftlichen Beziehungen der Gesellschaft erweitern und pflegen können. Sie sind selten in der Lage, eine wirkliche Kontrolle der Geschäftsführung zu verwirklichen. Dadurch wählt auch nicht der Aufsichtsrat, wie das Gesetz es vorsieht, die Vorstandsmitglieder, sondern bestätigt die durch den Vorstand selbst vorgeschlagenen neuen Mitglieder. Das führte zur Entmachtung des Aktionärs mit der Folge, dass seine Interessen nur mehr sehr mangelhaft Berücksichtigung finden.²⁾

1) So schon RGZ in Juristischer Wochenschrift 1924, S.1145.

2) Kruk, M.: Das Aktienrecht von morgen, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) vom 8.11.1958, Nr.260; Strauss, T.: Das Aktienrecht in der sozialen Marktwirtschaft, in: FAZ vom 31.1.1959, Nr.26.

Die andere Art von Gesellschaften ist jene, bei denen sich Aktienmajoritäten gebildet haben, sei es in Form von Einzelbesitz oder in Form von Konzernbildungen. Die Majorität ist in der Lage, über den von ihm beherrschten Aufsichtsrat, insbesondere im Wege des § 95 AktG, praktisch die Geschäftsführung, die eigentlich dem Vorstand obläge, zu übernehmen. Die verbleibenden Kleinaktionäre sind damit wiederum in den Zustand völliger Machtlosigkeit versetzt. Das zeigt sich insbesondere in dem ständigen Streit, ob Gewinne, wie die Kleinaktionäre es wünschen, ausgeschüttet werden sollen oder ob sie nach dem Interesse des Grossaktionärs in der Gesellschaft verbleiben sollen.¹⁾

Diese Aushöhlung des Rechts des Aktionärs an seinem Eigentum ist besonders flagrant bei den vielen bestehenden Konzernen.²⁾

Diese Darstellung der Interessen- und Machtlage kann kurz umrissen werden: Das Gesetz erkennt eine bestimmte Interessenlage an und schützt diese nach einer der Wirtschaftsordnung entsprechenden Graduierung. Um das zu verwirklichen, ist eine bestimmte Machtverteilung in den Gesellschaften notwendig gewesen. Da aber auf normativem Wege diese Machtverteilung nicht zu dem gewünschten Erfolg geführt hat mit der Folge einer Benachteiligung schützenswerter Interessen, kann der Schluss gezogen werden, dass eine solche gesetzliche Regelung überhaupt nicht möglich ist.

Dieser Entwicklung entgegenzuwirken, war mit ein wesentlicher Grund zur Einführung der Abschlussprüfung.

3. Die dem Abschlussprüfer eingeräumte Macht

a) Allgemeines

Wenn aber in diesem Zustand benachteiligter Interessen der Abschlussprüfer korrigierend eingreifen sollte, musste auch er

-
- 1) Kruk, M.: Das Aktienrecht von morgen, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) vom 8.11.1958, Nr.260; Strauss, W.: Das Aktienrecht in der sozialen Marktwirtschaft, in: FAZ vom 31.1.1959, Nr.26.
 - 2) Mestmäcker, J.: Grenzen der Konzerngewalt, in: FAZ v. 10.1.1959, Nr.8.

mit einer bestimmten Macht ausgestattet werden. Da die ihm übertragenen Befugnisse bisher zum Teil von den Gesellschafts-Organen wahrgenommen worden waren, ergab sich im Schrifttum und in der Praxis ein heute noch nicht ganz beendeter Streit darüber, ob der Abschlussprüfer ein Organ der Gesellschaft sei oder nicht.¹⁾ Man wollte aus der Erkenntnis der rechtlichen Qualifikation des Abschlussprüfers Schlüsse auf seine Aufgaben, Rechte und Pflichten ziehen. In Wirklichkeit aber ist die Frage, ob der Abschlussprüfer Organ oder Nicht-Organ ist, von untergeordneter Bedeutung, weil sich aus deren Beantwortung überhaupt keine sicheren Schlüsse ziehen lassen. Ein solches Vorgehen wäre ein Fall von Begriffsjurisprudenz mit allen ihren fehlerhaften Folgen.

Vielmehr muss zuerst untersucht werden, mit welchen Machtbefugnissen der Abschlussprüfer rechtlich und tatsächlich ausgerüstet ist. Die ihm durch das Gesetz in Form von Rahmenbestimmungen zugewiesenen Aufgaben in Verbindung mit der Situation, in der er sich befindet, ergeben dann den Umfang seiner Macht.

b) Die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses und die Nichtigkeit mangels Prüfung

Gem. § 135 Abs. I AktG ist der Jahresabschluss zu prüfen. Ein nicht geprüfter Jahresabschluss ist nichtig. Allein die Einführung der Pflichtprüfung begründete für den Prüferstand schon eine starke Stellung. Der Zwang zur Prüfung beseitigte für die Prüfer endlich das ihnen vorher auferlegte Handicap, dass sie infolge der Freiwilligkeit der Prüfung stets froh sein mussten, wenn sie überhaupt einen Auftrag bekamen. Hatten sie aber den Auftrag, so waren sie meist zu einer Prüfung verpflichtet, die unter mehr oder weniger weitgehenden Zugeständnissen oft nicht den Vorstellungen von einer heutigen Gesetz- und Ordnungsmässigkeit entsprach.

Mit der Pflichtprüfung musste die Rechtsordnung als Folge einer unterlassenen Prüfung die Nichtigkeit des Abschlusses aussprechen. Diese durch die Pflichtprüfung dem Abschlussprüfer

1) Schlesinger-Quassowski, a.a.O., § 141, Anm. 2. Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm. 3.

eingeräumte Macht ist so stark, dass sie über jener steht, welche die Organe der Aktiengesellschaft als Inhaber der gesamten Gesellschaftsmacht ausüben können. Die Organe können auch nicht durch einheitlichen Beschluss die Prüfungspflicht aufheben, ohne dass dann der durch Vorstand und Aufsichtsrat festgestellte Abschluss nichtig wäre. Diese Nichtigkeit muss zwangsläufig aus dem Gedanken der dem Abschlussprüfer zugedachten Macht folgen, denn diese wäre praktisch wirkungslos, wenn sie durch die Macht der Organe wiederum aufgehoben werden könnte.¹⁾ Ebenso erfordert es die Aufrechterhaltung der einmal gegebenen Machtlage, dass im Falle der Änderung des Abschlusses, nachdem er dem Aufsichtsrat vorgelegt wurde, eine abermalige Prüfung zu erfolgen hat.²⁾

Während das angeführte Schrifttum sich in diesem Ergebnis einig ist, wobei vor allem konstruktive Lösungen angewendet werden, steht es demgegenüber auf dem Standpunkt, dass im Falle des § 125 Abs. IV AktG, wenn der Jahresabschluss zur Feststellung der Hauptversammlung übertragen und durch diese geändert wurde, es keiner neuerlichen Prüfung durch den Abschlussprüfer bedürfe.³⁾

Diese, als heute herrschend anzusprechende Meinung wurde neuerdings stark bestritten.⁴⁾ Die zitierten Autoren begründen ihre gegenteilige Ansicht im wesentlichen wie folgt: Der Abschlussprüfer sei ein Organ, der alle Interessen zu schützen habe, insbesondere jene der Gläubiger sowie das Gesamtinteresse

-
- 1) Diesen wichtigen Grund übersieht Adler-Düring-Schmaltz in § 135, Anm. 3, wenn er sagt, dass die Nichtigkeit deshalb unheilbar sei, weil die Heilung gemäss § 196 AktG nur für solche Vorgänge möglich sei, die in das Handelsregister eingetragen werden und ein solcher sei die Feststellung des Jahresabschlusses nicht.
 - 2) So im Ergebnis auch: Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 135, Anm. 7; Schmidt: Grosskommentar zum AktG, § 140, Anm. 11; Ritter: Kommentar zum AktG, 2. Aufl., München 1938, § 135, Anm. 3b; Teichmann-Koehler: Kommentar zum AktG, § 140 Anm. 2; Gadow-Heinichen, a.a.O., § 140, Anm. 8.
 - 3) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 135, Anm. 7; Schmidt, a.a.O., § 140, Anm. 8; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., § 140, Anm. 11; Godin-Wilhelmi: Kommentar zum AktG, 2. Aufl., Berlin 1955, § 135, Anm. 4; Gadow-Heinichen, a.a.O., § 140, Anm. 8.
 - 4) Forster, K. und Müller, H.P., Zur Frage der aktienrechtlichen Pflichtprüfung eines vor Feststellung geänderten Jahresabschlusses, in: WPg 1956, S. 273 ff.

der Wirtschaft an der Erhaltung eines gesunden Aktienwesens. Wenn schon alle Kommentatoren diesen Interessenschutz anerkannten, widersprächen sie sich, wenn sie in diesem Falle eine abermalige Prüfungspflicht verneinten, weil dann die Hauptversammlung die Abschlussprüfung umgehen könnte. Weiterhin lasse sich die Prüfungspflicht ja schon aus § 135 Abs.I expressis verbis ableiten, fernerhin aus § 195 Abs.I, der ausdrücklich auf § 135 verweise. Schliesslich folge die abermalige Prüfungspflicht aus § 144 Abs.I AktG, in dem eine abschliessende Regelung aller jener Fälle erfolgt sei, in denen keine Abschlussprüfung stattzufinden brauche.

Im Ergebnis ist diese Meinung richtig, doch können hinsichtlich ihrer Begründung Bedenken geltend gemacht werden. Die Fälle des § 142 Nr.2, AktG, auf die sich § 144 bezieht, sind Ausnahmeregelungen für Gesellschaften "besonderer Art". Darunter fallen gem. § 33 der 1.DVO zum AktG, § 28 EG AktG Gemeinnützige Wohnungsgesellschaften, Versicherungsunternehmungen und Bausparkassen (Gesetz über Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen vom 29.2.1940 RGBl I, S.438; Gesetz über die Beaufsichtigung der privaten Versicherungsunternehmen und Bausparkassen vom 6.6.1931 RGBl I, S.315). Aus einer solchen Spezialregelung kann aber nicht abgeleitet werden, dass dies die einzigen möglichen Fälle seien, in denen keine Abschlussprüfung stattzufinden brauche, denn das trifft nicht zu. Vielmehr sind diese Rechtsformen von der aktienrechtlichen Abschlussprüfung deshalb ausgenommen worden, weil sie besonderen, von der Abschlussprüfung nach dem Aktiengesetz abweichenden Bestimmungen einer Prüfung unterliegen.

Der Hinweis auf § 195 in Verbindung mit § 135 Abs.I AktG geht deshalb fehl, weil in § 135 ausdrücklich verlangt wird, dass die Prüfung stattzufinden habe, bevor der Abschluss dem Aufsichtsrat vorgelegt wird. Damit ist nicht gesagt, dass eine abermalige Prüfung notwendig ist, wenn sich der Aufsichtsrat zur Vorlage an die Hauptversammlung entschliesst und diese vor Feststellung Änderungen verfügt.

Richtig ist jedoch die Argumentation aus § 135 AktG. Die Wahrung der vom Gesetzgeber anerkannten Interessen ist der Zweck der Abschlussprüfung. Die Pflichtprüfung begründet für den Prüfer

eine Grundvoraussetzung zu seiner Macht. Würde eine Umgehungsmöglichkeit hinsichtlich der Prüfung geschaffen sein, so müsste der Abschlussprüfer gegenüber der Macht der Hauptversammlung zurücktreten, und die Vorschriften über die Pflichtprüfung wären in ihrem Wert stark gemindert. Das aber kann vom Gesetzgeber nicht gewollt sein.

c) Das Einsichts- und Auskunftsrecht

Die Tatsache der Einführung der Pflichtprüfung allein begründet für den Abschlussprüfer noch keine ausreichende Macht, dass diese auch zur Durchführung gelangen kann. Hierzu bedarf er einer klaren Übersicht über das ganze zu prüfende Unternehmen, die er sich gem. § 138 AktG verschaffen kann. Jahresabschluss und Geschäftsbericht, Bücher, Schriften und Aufsichtsratsniederschriften sowie alles, was Rückschlüsse auf die Geschäftsführung zulässt, sind dem Prüfer vorzulegen. Darüber hinaus hat der Prüfer ein sehr umfangreiches Auskunftsrecht.

Diese Rechte des Prüfers finden im Zweck der Abschlussprüfung ihre Begrenzung, was das Gesetz im § 138 Abs. II ausdrücklich bestimmt. Auch hier handelt es sich um die Begrenzung der Macht des Abschlussprüfers auf den notwendigen Umfang.

Soweit bis jetzt Einzelgesellschaften geprüft wurden, hat diese Informationspflicht gegenüber dem Prüfer zu keinerlei Schwierigkeiten geführt, wohl dagegen bei Konzerngesellschaften.

Das Einsichts- und Auskunftsrecht befähigt den Abschlussprüfer aber noch lange nicht zur Erkenntnis aller wirtschaftlichen Tatbestände, die im Leben der Aktiengesellschaft eine Rolle spielen. Der Prüfer hat zum Unternehmen keine so enge Verbindung wie etwa die Mitglieder des Vorstandes oder sonstige leitende Angestellte. So wird er die strukturellen Vor- und Nachteile einer Gesellschaft, soweit sie sich nicht offensichtlich im Rechnungswerk niederschlagen, nicht mit der Schärfe erkennen können wie die stets im Betrieb Beschäftigten. Weiterhin kann er die Markt- und Konkurrenzlage des Betriebes nur in beschränktem Umfang beurteilen, insbesondere im Hinblick auf eine zukünftige Entwicklung und die daraus entspringenden Notwendig-

keiten für die bilanziellen Dispositionen.

Als Folge ergibt sich daraus eine weitere Einschränkung der Macht des Abschlussprüfers durch sein beschränktes Erkennungsvermögen. Dass dieses vom Gesetzgeber gewollt ist, zeigt die Tatsache, dass der Prüfer nur zu einer einmaligen Prüfung im Jahr heranzuziehen ist und ihm auch keinerlei Rechte zustehen sollen, ausserhalb dieser Prüfung in die Gesellschaftsangelegenheiten Einsicht zu nehmen.¹⁾

d) Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Ein weiteres Erfordernis zur Festigung der Machtlage des Abschlussprüfers war, ihn gegenüber den zu prüfenden Unternehmen unabhängig zu machen. Dazu diente einmal die Bestimmung, dass nur öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zur Prüfung berechtigt sein sollten. Abgesehen davon, dass diese Bestimmung die Garantie einer fachgerechten Abschlussprüfung im Auge hatte, war ein weiterer Grund für ihre Einführung, dass nur ein begrenzter Berufsstand diese Aufgabe wahrnehmen sollte und so durch die Einschränkung einer unterbietenden Konkurrenz die wirtschaftliche Freiheit gewahrt werden sollte. Erst in Verbindung mit dieser personellen Begrenzung des Prüfer-Berufes war eine Lage geschaffen, die dann die Einführung einer Gebühren-Ordnung²⁾ allgemein ermöglichte, da diese sonst wegen der grossen Menge der Prüfenden durch Unterbietungen illusorisch gewesen wäre. Diese Gebühren-Ordnung ist zwar nach heutiger Rechtslage nicht mehr verbindlich, jedoch halten sich die Abschlussprüfer trotzdem an Richtsätze, die jedenfalls so liegen, dass ihre wirtschaftliche Freiheit gewahrt ist.

Weiterhin ist der Prüfer an keinerlei Weisungen durch Organe der Gesellschaft gebunden.³⁾ Nach Erteilung des Prüfungsauftrages muss er die Prüfung im Rahmen der Gesetze und nach eigenem pflichtgemäsem Ermessen durchführen.

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 138, Anm.14.

2) Gebührenordnung für Wirtschaftsprüfer vom 1.6.1936 im WP-Jahrbuch 1954, S.123.

3) h.M.

Diese Unabhängigkeit, die dem Prüfer eingeräumt ist, konnte sich aber nicht in vollem Masse durchsetzen. Gem. § 136 Abs.1¹⁾ wird der Abschlussprüfer von der Hauptversammlung gewählt. Diese Bestimmung wurde vom Gesetzgeber in konsequenter Durchführung der vorgestellten Interessen- und Machtlage innerhalb der Aktiengesellschaft getroffen. Wenn schon der Vorstand innerhalb der Aktiengesellschaft eine solch starke Position erhalten hat, sollte er nicht auch noch die Möglichkeit haben, "seinen" Prüfer selbst zu wählen, sondern diese Wahl sollte das an der ordnungsmässigen Geschäftsführung interessierte Kapital treffen.

Die Praxis aber hat gezeigt, dass diese vom Gesetzgeber für alle Beteiligten wohlgemeinte Regelung den Abschlussprüfer in eine Wahlabhängigkeit gebracht hat, die sehr ungünstige Auswirkungen zeitigen kann. Ganz allgemein gilt, dass grosse Gesellschaften selbst ihre innerbetrieblichen Revisionsorgane haben und häufig nicht daran interessiert sind, dass eine umfangreiche Prüfung stattfindet, um sich nicht zu sehr "hineinsehen" lassen zu müssen. Sie wollen den benötigten Bestätigungsvermerk auf Grund einer Prüfung nach den Mindestanforderungen.²⁾ Dazu kommt, dass zwar die Hauptversammlung den Prüfer wählt, aber der Vorstand den Prüfungsauftrag erteilt. Derselbe Vorstand verteilt aber daneben auch noch andere Aufträge, die für den Abschlussprüfer nach Umfang, Art und Bezahlung reizvoller sein können als die Abschlussprüfung. Um zu diesen Sonderaufträgen zu kommen, besteht für den Prüfer die grosse Versuchung, sich mit einer Pflichtprüfung nach den Mindestanforderungen zufriedenzugeben. Das aber bedeutet eine grosse Gefahr für die Unabhängigkeit des Prüfers, mit der Folge, dass er seiner Aufgabe nicht mehr voll gerecht wird.

Auch wenn das Moment der Sonderaufträge nicht hereinspielt, ist der Abschlussprüfer durch andere Veränderungen im Aktienwesen in eine Wahlabhängigkeit geraten. Vor allem in jenem Typ von Gesellschaften, in denen die ganze Macht info ge starker Kapitalzerstückelung beim Vorstand liegt, wählt dieser praktisch seinen

1) AktG.

2) Dürrhammer, H.: Reform der aktienrechtlichen Pflichtprüfung, in: ZfB (Zeitschrift für Betriebswirtschaft) 1950, S.30.

Prüfer selbst. Zwar wird er durch Abstimmung in der Hauptversammlung bestellt, aber diese entscheidet sich erfahrungsgemäss für den vom Vorstand vorgeschlagenen Prüfer.

Der Gesetzgeber hat im Aktiengesetz an solche Auswirkungen gedacht, als er den Widerspruch gegen die Wahl gem. § 136 Abs.II einführte. Jedoch hat diese Möglichkeit in der Praxis kaum Bedeutung, da es gerade in diesen Gesellschaften an dem notwendigen Erkennungsvermögen der Aktionäre fehlt, um einen solchen Widerspruch begründet vorzubringen.

Mit diesen Ausführungen soll nicht gesagt sein, dass sich diese ungünstigen Momente in jedem Falle auswirken müssen, jedoch beweisen die gerade in letzter Zeit aufgetauchten Stimmen, dass sich hier eine bedenkliche Entwicklung anbahnt.¹⁾

Eine weitere wichtige Bestimmung zur Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist das Verbot des § 137 Abs.II AktG, nach dem Mitglieder des Vorstandes oder des Aufsichtsrats sowie Angestellte der Gesellschaft als Prüfer weder gewählt noch bestellt werden dürfen. Ebenso sind diese Personen ausgeschaltet, wenn ein Konzernverhältnis vorliegt. Grund zu dieser Regelung ist ein sich möglicherweise ergebender Interessenkonflikt des Prüfenden in seiner gleichzeitigen Eigenschaft als Abschlussprüfer und Inhaber einer der genannten Positionen.

4. Die Aufgaben des Abschlussprüfers

a) Zweck und Ziel der Abschlussprüfung

Erst durch das in den vorhergehenden Kapiteln erfolgte Eingehen auf die Art und Weise, wie die Lebensfaktoren des Bedürfnisses, des Interesses und der Macht im Aktienrecht ihren Niederschlag gefunden haben, ist es möglich, den Zweck und das Ziel der Abschlussprüfung zu bestimmen. Das Aktienrecht ist ein

1) Dürhammer, H., a.a.O., in: EFB Reform der aktienrechtlichen Pflichtprüfung 1950, S.30; Bredt, O.: Wirtschaftskontrolle, in: WPg 1949, S.4; Schmölder, K., Rechnungslegung, Prüfung und Publizität der Aktiengesellschaft, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S.279 ff.

in sich geschlossenes Ganzes. Die Faktoren, die für die Normierung anderer aktienrechtlicher Tatbestände von ausschlaggebender Bedeutung waren, müssen deshalb auch zwangsläufig für die Zielsetzung der Abschlussprüfung von Bedeutung gewesen sein. So hätte beispielsweise die im Aktienrecht geforderte Publizität ohne die Abschlussprüfung keinerlei Bedeutung.

Aus dieser engen Verbindung des gesamten Aktienrechts mit der Abschlussprüfung folgt aber, dass es für den Gesetzgeber auch gar nicht notwendig war, das Ziel der Abschlussprüfung expressis verbis zu bestimmen. Die durchzuführende allgemeine Gesetz- und Ordnungsmässigkeitsprüfung ergibt dieses im Hinblick auf das gesamte Aktienrecht und dessen Durchdringung nach kausalrechtlichen Gesichtspunkten.

Diese Feststellung erscheint notwendig, weil in der bestehenden Literatur das Ziel der Abschlussprüfung und der Weg, wie dieses erreicht werden kann, nur sehr ungenau behandelt worden sind.¹⁾

Insoweit die genannten Autoren behaupten, dass der Gesetzgeber das Ziel und den Zweck der Abschlussprüfung gar nicht oder

- 1) Adler-Düring-Schmaltz 1948, § 135, Anm.2: Ziel und Zweck der Abschlussprüfung sind im Gesetz nicht näher bestimmt. Sie ergeben sich aus den Motiven des Gesetzes

Institut der Wirtschaftsprüfer: Wirtschaftsprüfung als Element gesunder Wirtschaftsentwicklung, S.42: Die in Deutschland vorgeschriebenen Pflichtprüfungen, deren Ausmass durch den Umfang des öffentlichen Interesses bestimmt ist

Beham, P.: Das deutsche Pflichtprüfungswesen, S.118 ff.: Der Gesetzgeber hat es vermieden, ... den Zweck der Pflichtprüfung anzugeben. Aufschlussreicher sind die Begründungen zu den Gesetzen.

Wirtschaftstreuhand-Jahrbuch Erg.Bd.1940, S.2: Das Wirtschaftstreuhandwesen hat die öffentliche Aufgabe der Prüfung mit dem Ziel der Erhaltung einer geordneten Volkswirtschaft.

Gadow-Heinichen Vorbemerkung zu § 135: Die Pflichtprüfung ist nicht mehr eine interne Angelegenheit der Gesellschaft, sondern im Interesse der Gläubiger und der Allgemeinheit zwingend vorgeschrieben.

Adler-Düring-Schmaltz 1958, § 135, Anm.2: Ziel und Zweck der nach dem Aktiengesetz vorgeschriebenen Abschlussprüfungen unterscheiden sich von diesen freiwilligen Prüfungen sowie den Pflichtprüfungen nach der Aktienrechtsnovelle von 1931 insofern, als die Abschlussprüfung zwar auch noch im Hinblick auf die Gesellschaft, die Aktionäre und die Gläubiger erfolgt, aber doch gleichzeitig im Interesse der Allgemeinheit durchgeführt wird.

nur in Motiven genannt hätte, ist das unrichtig. Zwar ist dies nicht in den eigentlichen Prüfungsvorschriften (§§ 135 ff. AktG) aufgeführt, um so deutlicher ergibt es sich aber nach dem oben Ausgeführten aus den Gesetzen.

Soweit die Literatur als Aufgabe den Interessenschutz gleich welcher Art sieht, wird darauf nicht näher eingegangen. Auch die Begründung mit den "Motiven des Gesetzes" reicht nicht aus. Es besteht zwar kein Zweifel darüber, dass zum Verständnis und zur Auslegung eines Gesetzes dessen Motive unentbehrlich und aufschlussreich sind. Im konkreten Falle beschränken sich die Motive des Aktiengesetzes aber nur auf die Feststellung, dass der Zweck der Einführung der Abschlussprüfung ein erhöhter Interessenschutz für die Aktionäre, die Gläubiger des Unternehmens und die Öffentlichkeit war. Nichts hingegen wird davon gesagt, inwieweit der Interessenschutz im Gesetz seine Grenzen findet und wie diese Grenzen systematisch gezogen werden können.

Wir haben festgestellt, dass jedes von den Gesetzen geschützte Interesse stets im Rahmen des Schutzes anderer Interessen gesehen werden muss. Das ist gleichbedeutend mit einer Graduierung des Schutzes, wie er vom Gesetz zugebilligt wird. Einen Aufschluss darüber aber können nicht die Motive, sondern nur die einzelnen Bestimmungen des Gesetzes geben.

Damit kommt man aber hinsichtlich des Interessenschutzes als Ziel und Zweck der Abschlussprüfung zu dem Ergebnis, dass dieser nicht allgemein Aufgabe der Prüfung ist, sondern nur in dem Umfang, als das Aktiengesetz und die Übrigen für die Pflichtprüfung einschlägigen Gesetze einen solchen Schutz gewähren.

Wird das nicht berücksichtigt, so entspricht die Prüfung, soweit mit dem Interessenschutz operiert wird, nicht der Gesetzmässigkeit.

b) Die Begrenzung der Aufgaben durch die Machtlage

Der oben modifizierte Interessenschutz kann aber vom Abschlussprüfer nur in dem Rahmen wahrgenommen werden, als es die ihm zugestandene Macht erlaubt. Diese Macht findet durch zwei Faktoren ihre Grenzen. Einmal kann sie nicht weiter gehen als

sie der Gesetzgeber durch Rechtsnormen positiv festgelegt hat, und zum anderen findet sie ihre Grenze im subjektiven Einsichtsvermögen des jeweiligen Prüfers. Aus letzterem Faktor können sich verschiedenartige Beurteilungen ableiten lassen, ob eine Prüfung hinsichtlich ihrer Aufgabe noch gesetzmässig war. Da ein solches Ergebnis aber nicht tragbar wäre, muss man sagen, dass der Abschlussprüfer dann gesetzmässig gehandelt hat, wenn er sich nach der Einsicht verhalten hat, die ein durchschnittlicher anderer Prüfer in der gleichen Lage hätte haben müssen.

Dabei ist aber Voraussetzung, dass der Prüfer seine Informationsmöglichkeiten so wahrnimmt, wie es ihm in dem konkreten Falle für notwendig und angemessen erscheint. Das hat er beispielsweise aber dann nicht getan, wenn er auf Grund einer Wahlabhängigkeit die Prüfung nicht nach den gesetzlichen Erfordernissen durchführt.

Aus den Aufgaben des Abschlussprüfers und ihrer Begrenzung durch die Machtlage ergibt sich der Umfang der Prüfung.¹⁾

c) Der Umfang der formellen Prüfung

Die gesamte Abschlussprüfung besteht aus dem materiellen und dem formellen Teil. Der formelle Teil ist dabei Vorstufe und Grundlage der materiellen Revision. Die formelle Revision hat seit dem Auftauchen der ersten Prüfungen keine wesentlichen Änderungen erfahren, sondern ist jeweils entsprechend der Weiterentwicklung der Buchhaltungssysteme in ihrer Technik fortentwickelt worden. Da bei dieser formellen Nachprüfung keine wesentlichen materiellen Probleme auftauchen, soll diese im folgenden nur kurz behandelt werden.

Bei ihrer Durchführung ist unter Zugrundelegung der §§ 43 HGB., 131, 132 AktG sowie durch Nachprüfung einzelner Konten durch Stichproben und durch Zurückgreifen auf die Belege wie folgt zu verfahren:²⁾

1) Karoli, R., a.a.O., S.50.

2) Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, 3.Aufl., Stuttgart 1949, S.68 ff.

1. Aufnahme der vorhandenen buchmässigen Unterlagen. Der Prüfer muss sich dabei vergewissern, ob ihm auch tatsächlich alle vorhandenen Unterlagen vorgelegt wurden.
2. Aufnahme der Kassenbestände, ertpapiere, Zins- und Dividendscheine, Wechsel und Schecks.
3. Prüfung der Buchführung.
 - a) Allgemeine rechnerische Prüfungen, wobei insbesondere auf die richtigen Überträge der Vorträge zu achten ist.
 - b) Feststellung der Ordnungsmässigkeit der Buchführung durch Einzelprüfungen der Konten des Zahlungs- und Warenverkehrs.
 - c) Feststellung der Richtigkeit der Lagerbuchführung durch stichprobenweise Prüfung der Bestände.

Die formelle Prüfung des Jahresabschlusses beschränkt sich auf die Feststellung, ob die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung den Vorschriften der §§ 131, 132 AktG entspricht.

Hinsichtlich des Umfanges der Formalprüfung können, soweit es zweckmässig erscheint, die innerbetrieblichen Revisionsergebnisse verwendet werden, da der grösste Teil zumindest der grossen Gesellschaften über innerbetriebliche Revisionsorgane verfügt.

Der Umfang der formellen Prüfung ist vor allem nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit zu bestimmen. Das bedeutet für den Abschlussprüfer eine angemessene Begrenzung seiner Prüfungspflicht. Da diese zugleich eine Grenze für die Prüfungsmöglichkeit darstellt, ist darin eine Einschränkung seiner Macht zu sehen. Dieser Gedanke kann dann Bedeutung gewinnen, wenn dem Prüfer bei der Formalprüfung etwas entgangen ist und zu ungünstigen Auswirkungen geführt hat.

d) Der Umfang der materiellen Prüfung

Bei der materiellen Prüfung ist eine Dreiteilung des Prüfungsstoffes gegeben. Der Prüfung unterliegt der materielle Inhalt der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie des Geschäftsberichts, soweit er den Jahresabschluss erläutert.

Oggleich dieser Teil der Prüfung im Hinblick auf die Aufgaben der Abschlussprüfung nicht wichtiger ist wie die formelle Prüfung, beherrscht seine Problematik den überwiegenden Teil der Literatur. Das liegt in der Natur der Sache. Die materielle Prüfung bewegt sich zum grossen Teil um rechtlich umstrittene Probleme, während die formelle Prüfung eine Frage der Technik ist. Beherrscht man diese, so treten keine neuen Probleme mehr auf, während die materielle Prüfung immer wieder umfangreiche neue Fragen aufwirft.¹⁾ Aus diesen Gründen hat die heutige Abschlussprüfung ausgesprochen materiellen Charakter.²⁾

Der Zweck der Abschlussprüfung und ihre Begrenzung sind kurz zusammengefasst als die Pflicht des Prüfers zu bezeichnen, die vom Gesetzgeber verschiedenen bewerteten Interessen zu wahren, soweit die ihm eingeräumte Machtlage es ermöglicht. Das ist auch ganz allgemein der Umfang der Prüfung.

Unmehr bedarf es aber noch der näheren Klärung, was der Prüfer zu tun hat und wie er vorzugehen hat, um diesem geforderten Prüfungsumfang gerecht werden zu können. Folgende Möglichkeiten stehen ihm offen:

1. Soweit eine gesetzlich klare und unmissverständliche Normierung besteht, bestimmt sich die Tätigkeit des Prüfers nach dieser.
2. Soweit vorhandene Rechtsnormen auslegungsbedürftig sind, ist im Wege der Kausalforschung vorzugehen und das Ergebnis zu bestimmen.
3. Soweit ein Tatbestand unter keinerlei Normen direkt zu subsumieren ist, sind im Wege der Analogie jene Erkenntnisse der Entscheidung zugrunde zu legen, die sich

1) Institut der Wirtschaftsprüfer: Fachgutachten und Stellungnahmen, S.7.

2) Karoli, F., a.a.O., S.27.

aus der kausalen Betrachtungsweise der vorhandenen Rechtsnormen ergeben haben.

In diesem Sinne sind auch die allgemeinen Auftragsbestimmungen der Wirtschaftsprüfer auszulegen, die bestimmen: Pflichtprüfungen werden nach den Vorschriften der Gesetze und nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Berufsausübung durchgeführt.¹⁾

Eine besondere Bedeutung hinsichtlich des Umfanges der Abschlussprüfung kommt den Fachgutachten des Institutes der Wirtschaftsprüfer zu.²⁾ Sie enthalten nach allgemeiner Ansicht Berufsgrundsätze.³⁾ Keine einhellige Ansicht aber besteht darüber, inwieweit diese Berufsgrundsätze den Prüfer binden. Von der Frage der notwendigen Form und des Inhaltes des Prüfungsberichtes ausgehend, kommt Eich⁴⁾ zu dem Ergebnis, dass für den Prüfer die Berufsauffassung so lange richtungsweisend sei, bis der Gesetzgeber zusätzliche Bestimmungen erlassen habe. Vom Haftungsgedanken ausgehend, kommen Ludewig⁵⁾ und Karoli⁶⁾ zu dem Schluss, dass die Berufsauffassung den Masstab dafür bilde, ob ein Berufsangehöriger seine durch die Annahme des Prüfungsauftrages übernommenen Pflichten sorgfältig erfüllt habe.

Ludewig geht aber dabei so weit, dass er annimmt, diese Berufsgrundsätze würden Gewohnheitsrecht werden, falls

- a) ein Handeln nach ihnen eine Gewohnheit sei;
- b) eine Überzeugung vorhanden sei, dass dieses Handeln Recht sein soll;
- c) eine Gemeinschaft vorhanden sei, in der das Gewohnheitsrecht geübt werde.

Demgegenüber ist einzuwenden, dass das Institut der Wirtschaftsprüfer selbst der Ansicht ist, dass die Berufsgrundsätze

-
- 1) Institut für Wirtschaftsprüfer: Allgemeine Auftragsbedingungen vom 1.7.1953, in: WP-Jahrbuch 1954, S.95.
 - 2) Vgl. Institut für Wirtschaftsprüfer: Fachgutachten und Stellungnahmen.
 - 3) Vgl. Institut für Wirtschaftsprüfer: Fachgutachten und Stellungnahmen.
 - 4) Eich, W.: Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluss einer Aktiengesellschaft, 2.Aufl., Berlin 1951, S.8.
 - 5) Ludewig, R., a.a.O., S.8.
 - 6) Karoli, R., a.a.O., S.44 und 118.

der Fachgutachten kein materielles Recht schaffen können,¹⁾ also auch nicht Gewohnheitsrecht. Damit besteht aber schon nicht mehr die Überzeugung, dass das Handeln nach den Berufsgrundsätzen materielles Recht sein soll.

Sind die Berufsgrundsätze kein Gewohnheitsrecht, sondern nur "Maßstab" und "richtungweisend" für die Prüfung, so muss daraus gefolgert werden, dass sie durchaus nicht immer Anwendung finden müssen. Letzteres ist nur bei materiellem Recht notwendig. Der Prüfer wird bei Vorliegen eines Fachgutachtens in einer für ihn auftauchenden Frage im Rahmen einer Prüfung zwei Überlegungen anstellen müssen. Einmal hat er zu prüfen, ob das vorliegende Fachgutachten, das wie alle anderen auf Grund von konkreten Fällen ausgearbeitet wurde, überhaupt angewendet werden kann.²⁾ Ist das der Fall, so hat der Prüfer auf Grund der gesamten Verhältnisse innerhalb der Gesellschaft festzustellen, ob die Heranziehung des Fachgutachtens noch mit einer kausalen Betrachtungsweise übereinstimmt.³⁾ Erfolgt dies nicht, so sind Ergebnisse denkbar, die zwar dem Fachgutachten entsprechen, andererseits aber den Interessenschutz beispielsweise der Gläubiger völlig ausser acht lassen. Als Ergebnis ist also festzuhalten, dass die Fachgutachten den Prüfer insoweit binden, als sie sowohl für sich betrachtet als auch im Hinblick auf den konkreten Fall den Grundsätzen kausalen Rechtsdenkens entsprechen.

Hinsichtlich des Umfanges der materiellen Prüfung bedarf es noch der Erörterung, ob der Abschlussprüfer berechtigt ist, den in § 135 Abs.II AktG vorgeschriebenen Prüfungsumfang zu verkleinern oder zu vergrößern. Eine Verkleinerung ist deshalb unzulässig, weil sie den Normen widersprechen würde und ausserdem der Bestätigungsvermerk dann nicht der Wahrheit entsprechen

1) Institut der Wirtschaftsprüfer: Wirtschaftsprüferjahrbuch 1954, S.1338.

2) Fachgutachten und Stellungnahmen a.a.O., S.6.

3) Fachgutachten und Stellungnahmen a.a.O. HFA 1/52 in WPg 1952, S.23 (Interessenschutz der Gefolgschaft). HFA 5/52 in WPg 1950, S.282 (Der Wirtschaftsprüfer ist berechtigt, entgegen seiner allgemein anerkannten Kommentarmeinung zu handeln, wenn eine Beeinträchtigung der Gläubiger oder Aktionäre zu besorgen ist.)

würde.

Hinsichtlich der Erweiterung des Prüfungsumfanges ist praktisch nur die Frage relevant, ob auch Akte der Geschäftsführung der Prüfung unterliegen sollen. Auf Grund der ihm eingeräumten Machtlage und dem daraus resultierenden Erkennungsvermögen wird der Prüfer oftmals in der Lage sein, Akte der Geschäftsführung in ihrer Zweckmässigkeit voll zu übersehen und sich ein Urteil darüber zu bilden. Die Frage ist nunmehr, ob der Prüfer in diesem Bereich überhaupt tätig werden und sein Urteil darüber geben soll.

Bedienen wir uns der rechtspolitischen Methode.

Die Rechnungslegungsvorschriften dienen dem im Aktienrecht eingeführten Interessenschutz. Da die Rechnungslegungsvorschriften allein nicht in der Lage waren, diesen Schutz zu gewährleisten, wurde die Institution des Abschlussprüfers geschaffen. Der Prüfer hat sich also nur mit der objektiven Prüfung des Jahresabschlusses zu befassen. Geht er darüber hinaus auf die Prüfung der Geschäftsführungsakte ein, so besteht die Gefahr, dass seine Entscheidungen von betriebspolitischen Überlegungen in derselben Weise beeinflusst werden, wie jene des Vorstands bei der Aufstellung des Jahresabschlusses und des Geschäftsberichtes. Gerade das aber soll verhindert werden, denn im Interesse aller liegt die volle und objektive Kontrollfunktion des Prüfers.

Das gleiche Ergebnis zeitigt die Untersuchung der Machtlage. Die gesamte Macht innerhalb der Aktiengesellschaft in Bezug auf ihr Geschäftsgebaren ist den Organen der Gesellschaft, dem Vorstand, dem Aufsichtsrat und der Hauptversammlung übertragen. Wenn nun dem Abschlussprüfer Kontrollbefugnisse hinsichtlich der Geschäftsführung übergeben werden, so kann das eine Beeinträchtigung der vom Gesetzgeber vorgesehenen Machtlage nach sich ziehen. Zumindest der Vorstand würde sich auf die Kontrolle einstellen und sich dadurch in seinen Entscheidungen nicht mehr ganz frei fühlen. Ausserdem geht Kontrolle oft in Beratung über, nach der sich dann der Vorstand richten müsste, um die Gefahr einer Beanstandung auszuschalten. Eine derartige Beeinträchtigung oder Verschiebung der Machtlage ist aber de lege lata nicht vorgesehen und deshalb rechtswidrig. Die Verantwor-

tung für das wirtschaftliche Gebaren der Gesellschaft muss voll bei dieser bleiben.

III. Ausgewählte Probleme der Abschlussprüfung und ihre Lösung durch die rechtspolitische Methode

Vorbemerkung

Die Vielzahl der im Rahmen der Abschlussprüfung noch offenen Probleme und deren Behandlung kann nicht Gegenstand der vorliegenden Arbeit sein, da dies deren Rahmen überschreiten würde. Vielmehr will der Verfasser an Hand einiger stark umstrittener Probleme aufzeigen, in welcher Weise nach der rechtspolitischen Methode vorzugehen ist und Lösungen gefunden werden können.

1. Die Prüfungspflicht hinsichtlich des Lageberichts

a) Darstellung des Problems in Literatur und Rechtsprechung

Die Frage, in welchem Rahmen der Geschäftsbericht der Aktiengesellschaft der Prüfung unterliegt, war seit jeher umstritten. Die Diskussion lebte von neuem auf, als der Bundesgerichtshof in seinem Urteil vom 15.12.1954¹⁾ erstmalig zu diesem Problem Stellung nahm. In dem genannten Urteil wurde unter formaler Anlehnung an das Aktiengesetz wie folgt entschieden: Gem. § 128 Abs. I und II AktG bestehe der Geschäftsbericht aus dem Bericht über den Geschäftsverlauf und der Lage der Gesellschaft einerseits, zum anderen aus dem Erläuterungsbericht. Auf diese Zweiteilung beziehe sich auch § 135 Abs. I AktG, wenn gem.

1) BGHZ 16, 17 ff.

dieser Bestimmung der Geschäftsbericht insoweit zu prüfen sei, als er den Jahresabschluss erläutere. Das gleiche gelte für § 139 AktG, der als Pflichtinhalt des Prüfungsberichtes den Geschäftsbericht auch nur insoweit bezeichne, als es sich um den Erläuterungsbericht gem. § 128 Abs. II handle. Die §§ 138 Abs. I und 139 Abs. II fänden für diese Auslegung ihre Ergänzung in § 140 Abs. III AktG, wonach der Lagebericht und der Bericht über den Geschäftsablauf nur dann zu prüfen sei, falls er eine offensichtlich falsche Darstellung gebe, die geeignet sei, das durch den Jahresabschluss vermittelte Bild über die Lage der Gesellschaft zu verfälschen.

Gegen diese formale Auslegung des Gesetzes wendet sich Ludewig, wobei er im Verlaufe seiner umfangreichen Untersuchung zu dem Ergebnis kommt, dass auch der Lagebericht und der Bericht über den Geschäftsablauf der Pflichtprüfung unterliege.¹⁾ Dieses Ergebnis wird auf die hier notwendige Gesetzesauslegung²⁾, auf die Erörterung in der Fachliteratur³⁾ und die allgemein geübte Praxis der Abschlussprüfer gestützt.

Aber alle diese Begründungen vermögen doch nicht den Einwand auszuräumen, dass die Pflichtprüfung de lege lata doch nur auf den Erläuterungsbericht beschränkt ist.⁴⁾ Das ist auch einhellige Ansicht der Kommentare.⁵⁾ Das stärkste Argument Ludewigs, dass die Prüfung des Lageberichts bereits Berufsausübung sei⁶⁾, steht somit im Gegensatz zur gesetzlichen Regelung.

b) Die Ergebnisse der rechtspolitischen Methode

Der Lagebericht gehört ebenso wie der Erläuterungsbericht zur Rechnungslegung der Aktiengesellschaft. Insbesondere der

-
- 1) Ludewig, R., a.a.O., S.156; ebenso Girgenson, Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlussprüfers, in: WPg 1955, S.153.
 - 2) Ludewig, R., a.a.O., S.76.
 - 3) Ludewig, R., a.a.O., S.110.
 - 4) Moxter, A.: Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlussprüfers, in: WPg 1957, S.273.
 - 5) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., I. Aufl., § 128 Anm.12; § 135, Anm.210; Gadow-Heinichen, a.a.O., § 135, Anm.10; § 140, Anm.7; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., § 135, Anm.1; § 140, Anm.9.
 - 6) Ludewig, R., a.a.O., S.146.

Lagebericht ist von grosser Wichtigkeit für den Interessenschutz der Aktionäre, weil er sie in die Lage versetzt, ihre mitglied-schaftlichen Rechte in Form von Beschlüssen in der Hauptversamm-lung auszuüben. Auf Grund der Bilanz allein kann sich der Aktio-när oftmals keine genauen Vorstellungen über die Geschäftslage der Gesellschaft machen. Ebenso dient der Lagebericht auch den Interessen der Gläubiger der Gesellschaft, den Arbeitnehmern und sonstigen Dritten, da er für sie häufig neben der schwer verständ-lichen Bilanz und G.-u.V-Rechnung die einzige Informationsquelle über die Verhältnisse innerhalb der Gesellschaft ist.¹⁾

So betrachtet, müsste der Schluss gezogen werden, dass der Gesetzgeber durch die Herausnahme des Lageberichts aus der all-gemeinen Prüfungspflicht die von ihm als schutzwürdig anerkannten Interessen in diesem Punkte stark vernachlässigt hat.

Von diesem Gesichtspunkt ausgehend, kann der häufig ver-tretenen Anschauung, dass auch der Lagebericht der Prüfung unter-liegen müsse, die Berechtigung nicht versagt werden. Der Wider-spruch, der sich bei der Gegenüberstellung dieser Ansicht zu der bestehenden Rechtslage ergibt, kann nur unter den Gesichts-punkten der Machtlage und des Beherrschungsvermögens geklärt werden.

Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage kann in vier Teil-e zerlegt werden:

- a) Beschreibung der Faktoren, die die Entwicklung der Unter-nehmung in einem bestimmten Zeitraum wesentlich beeinflusst haben.
- b) Beschreibung der Entwicklung selbst.
- c) Darstellung des bestehenden Zustandes.
- d) Zukünftig zu erwartende Entwicklung.

Solche Faktoren sind beispielsweise: Kosten, Erlöse, Rentabi-lität, Liquidität, Auftragseingang, Produktion Beschäftigungs-grad sowie mengen- und wertmässiger Umsatz. Weiterhin können

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 140, Anm.3; Schlegelber-ger-Quassowski, a.a.O., § 140, Anm.5.

notwendiger Inhalt des Lageberichts sein: Abschluss wichtiger Verträge, Erweiterung und Einschränkungen des Betriebes, Angliederung von fremden Unternehmen, Gründung von Filialen, Unglücksfälle, Erwerb von Schutzrechten, Ausgang von wichtigen Prozessen u.ä.

Alle diese Faktoren und Tatsachen kann aber der Abschlussprüfer nur zum Teil übersehen, deshalb können sie von ihm nur begrenzt richtig beurteilt werden. Auf Grund der ihm gesetzlich eingeräumten Machtlage ist der Vorstand allein in der Lage, alle inner- und ausserbetrieblichen Vorgänge, soweit diese mit der Gesellschaft zusammenhängen, zu verfolgen und zu übersehen. Diese Einsicht ist aber dem Prüfer auf Grund der ihm eigenen Stellung verwehrt. Diese Machtlage hat der Gesetzgeber wohl als typisch zugrunde gelegt, wenn er den Lagebericht von der Prüfung ausgenommen hat. Für diese Interpretation spricht auch § 140 Abs.III AktG. Bei einer "offensichtlich falschen Darstellung" liegt es im Machtbereich des Prüfers, diese zu erkennen. Auch hier war wiederum eine typische Machtlage, die man ebenso als Erkennungsvermögen bezeichnen kann, Grundlage der Normierung.

Wenn aber der BGH in dem zit. Urteil aus der Tatsache, dass der Lagebericht in den §§ 135, 139 und 140 AktG mit den übrigen Prüfungsgegenständen des Rechnungswerkes nicht gleichgestellt ist, den Schluss zieht, dass der Lagebericht überhaupt nicht zu prüfen sei, so ist das falsch.

Muss gem § 140 Abs.III AktG eine "offenbare Unrichtigkeit" durch den Prüfer berücksichtigt werden, so ist das nur möglich, wenn der Lagebericht mitgeprüft wird. Eine umfassende Prüfung im Ausmass der übrigen Prüfungsgegenstände konnte vom Prüfer nur deshalb nicht gefordert werden, weil in dieser Hinsicht sein Erkennungsvermögen Grenzen hat.

Auf diese Weise löst sich auch der Widerspruch, dass der Lagebericht einerseits aus der Prüfung herausgenommen ist, andererseits aber in § 140 Abs.III AktG "offenbare Unrichtigkeiten" berücksichtigt werden müssen mit der Folge einer Einbeziehung in den Prüfungsbericht.¹⁾

1) Die Konsequenz dieser Ansicht erschien dem BGH offenbar selbst bedenklich, weil er als Ersatz für die von ihm verneinte Prüfungspflicht dann eine "Redepflicht" des Prüfers

Es bleibt zu untersuchen, was der Prüfer zu tun hat, wenn der Lagebericht Unrichtigkeiten enthält, die zu einer Einschränkung oder Versagung des Prüfvermerkes nicht ausreichen. In diesen Fällen kann dem Gedanken des BGH hinsichtlich einer Redepflicht des Prüfers zugestimmt werden. Sicherlich ist es nicht unrichtig, diese Redepflicht mit dem BGH aus dem Prüfungsvertrag und der organähnlichen Stellung des Prüfers zu begründen. Diese Begründung ist aber einseitig auf das Verhältnis des Prüfers zur Gesellschaft abgestellt. Die Verantwortlichkeit des Prüfers ist nicht nur auf dieses Verhältnis beschränkt, sondern dem Prüfer ist allgemein der umfassende Interessenschutz aufgegeben. Besonders aus letzterem Grunde darf er nichts verschweigen und muss seine Wahrnehmungen mitteilen.

2. Die Stellung des Abschlussprüfers im Rahmen des Steuerrechts

a) Die herrschende Meinung und deren Kritik

Die Frage, inwieweit der Prüfer im Rahmen seiner Aufgaben die Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften durch das geprüfte Unternehmen nachzuprüfen hat, ist in der Literatur nicht ganz einheitlich behandelt, jedoch lassen sich Grundzüge herausarbeiten, die als herrschende Meinung bezeichnet werden können.

Danach bezieht sich die Abschlussprüfung grundsätzlich nicht auf die Vorschriften des Steuerrechts. Der Prüfer hat von sich aus keine Nachforschungen anzustellen, ob Gesetzesverstöße gegen die öffentlich-rechtlichen Steuervorschriften vorgekommen sind. Seine Aufgabe besteht lediglich darin, auf Grund der Unterlagen und der ihm erteilten Auskünfte festzustellen, ob die steuerrechtlichen Vorschriften im Jahresabschluss richtig zum Ausdruck kommen. Dies hat er aber nur insoweit zu prü-

gegenüber den Organen der Gesellschaft annimmt, wenn schwerwiegende Bedenken gegen Geschäftsführung, Rentabilität oder Liquidität bestehen.

fen, als diese selbständige Elemente im Abschluss bilden, z.B. Steuerrückstellungen oder Erstattungsansprüche wegen zuviel gezahlter Steuern. Es wird also nur eine Prüfung solcher steuerlicher Vorschriften verlangt, die im Jahresabschluss selbständige Posten bilden. Eine darüber hinausgehende Prüfungspflicht wird abgelehnt, ohne dass dies weiter begründet wird.¹⁾ Im allgemeinen erfolgt nur eine Verweisung auf ein Fachgutachten des Institutes der Wirtschaftsprüfer, das sich mit dieser Frage beschäftigt hat.²⁾ Im Fachgutachten wird ausgeführt, dass der Ausgangspunkt zu der Frage, welche Stellung der Abschlussprüfer im Hinblick auf das Steuerrecht habe, die Feststellung sei, dass der Bilanzprüfer gemäss den Vorschriften des HGB zu prüfen habe. Dies bedeute, dass in erster Linie die Sonderregeln über die Aktienbilanz und dazu ergänzend die allgemeinen, für die Kaufleute geltenden Vorschriften sowie im übrigen die Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung und Bilanzierung zu berücksichtigen seien. Steuerliche Vorschriften seien nur insoweit in Betracht zu ziehen, als sie Elemente innerhalb des Jahresabschlusses bildeten. Stosse der Abschlussprüfer darüber hinaus auf eine unrichtige Behandlung von Steuerfragen, die unter Umständen geeignet ist, Steuerstrafen nach sich zu ziehen, so habe er dies im Rahmen eines Sonderschreibens an den Aufsichtsrat mitzuteilen. Dagegen sei er nicht befugt, wegen solcher Verfehlungen den Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen, es sei denn, dass der Jahresabschluss beeinflusst werden könne, z.B. weil offenbar notwendige Rückstellungen für zu erwartende Steuernachzahlungen nicht vorgenommen wurden.³⁾

Obwohl in der Praxis der Abschlussprüfung allgemein im Sinne dieses Gutachtens verfahren wird, müssen diesbezüglich doch Bedenken geäussert werden.

Richtig ist zwar, dass die Abschlussprüfung in erster Linie nach den Vorschriften des Aktiengesetzes durchzuführen ist, deshalb darf aber nicht unberücksichtigt bleiben, dass es sich

1) Adler-Müring-Schmaltz, a.a.O., § 135, Anm.38; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., § 135, Anm.8.

2) Fachgutachten, a.a.O., 7/33, in: Fachgutachten und Stellungnahmen, a.a.O., S.65.

3) So auch Teichmann-Koehler, a.a.O., § 135, Anm.2.

um eine allgemeine Gesetz- und Ordnungsmässigkeitsprüfung handelt. Das ist unbestritten. Wenn aber die Abschlussprüfung eine solche ist, so erscheint es unverständlich, wenn die Nachprüfung steuerrechtlicher Vorschriften in der genannten Weise festgelegt wird.

Das ist eine so enge Begrenzung, dass man von einer Gesetz- und Ordnungsmässigkeitsprüfung im Hinblick auf die Steuervorschriften eigentlich nicht mehr sprechen kann. Dies entspricht nicht dem heute noch durchaus anerkannten Interesse der Gesamtheit daran, dass die Gesellschaften ihren steuerlichen Verpflichtungen nachkommen. Darüber hinaus haben ebenso die Gläubiger und die Aktionäre der Gesellschaft ein Interesse an der Einhaltung der steuerlichen Vorschriften, denn eine nachträgliche Aufdeckung von Unregelmässigkeiten beeinträchtigt die Unternehmungen oft nicht nur im Hinblick auf ihre Finanzlage, sondern schaden genauso dem Good-will.

Dazu kommt noch ein weiterer Grund. Steuern beeinflussen in jedem Falle den Jahresabschluss, gleichgültig ob sie innerhalb diesem "selbständige Elemente" bilden oder nicht. Wenn durch Steuergefährdung, Steuerhinterziehung oder Steuerverkürzung das Bilanzergebnis aber beeinflusst wird, so liegt ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und Bilanzierung nach den handelsrechtlichen Vorschriften vor, und damit fehlt es an der Gesetzmässigkeit des Abschlusses. Um dies zu verhindern, muss sich auch der Abschlussprüfer in einem Masse, das noch zur Erörterung steht, mit den steuerrechtlichen Vorschriften befassen.

Ferner kann dem Gutachten insoweit nicht zugestimmt werden, als es eine Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes nur für solche Verfehlungen erlaubt, die den Jahresabschluss beeinträchtigen können. Dazu ist zu sagen, dass jede Steuerverfehlung den Abschluss beeinflusst, denn jedenfalls besteht eine Nachzahlungspflicht, oder es ergeht darüber hinaus noch eine Steuerstrafe. Eine Steuerverfehlung, die nicht auf den Abschluss einwirkt, ist nur dann denkbar, wenn die betreffende Steuer gem. § 131 AO erlassen wird.

b) Der Umfang der steuerlichen Nachprüfungspflicht

Wenn als Ergebnis festgehalten wird, dass der Abschlussprüfer seine steuerrechtliche Prüfung über jene Vorschriften hinaus ausdehnen muss, die selbständige Elemente des Abschlusses bilden, so muss auch eine Grenze aufgezeichnet werden, bei der seine Prüfung endet. Sicher ist, dass es nicht Zweck und Aufgabe der Abschlussprüfung sein kann, sämtliche steuerrechtlichen Vorkommnisse zu prüfen. In diesem Falle wäre die Abschlussprüfung noch zusätzlich eine Steuerprüfung. Eine solche ist aber Gegenstand einer Spezialprüfung, die entweder kraft Sonderauftrages von Wirtschaftsprüfern oder von den Finanzämtern durchgeführt wird. Die Abschlussprüfung ist aber in erster Linie eine Gesetz- und Ordnungsmässigkeitsprüfung auf dem Gebiete betriebswirtschaftlicher Belange. Daraus ergibt sich die Forderung an den Abschlussprüfer, den Schwerpunkt der Prüfung auf dieses Gebiet zu verlegen. Eine Steuerprüfung ist nicht verlangt und liegt nicht im Wesen der Abschlussprüfung. Dabei muss vor allen Dingen berücksichtigt werden, dass der Staat als Hauptinteressent für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten selbst im Rahmen der Betriebsprüfungen die Macht besitzt, sein Interesse zu verfolgen. Deshalb ist auch unter dem Gesichtspunkt der Machtlage eine echte Steuerprüfung durch den Abschlussprüfer nicht erforderlich. Zusätzlich zu dieser staatlichen Aufgabe besteht für den Abschlussprüfer aber auf Grund der oben (III, 2a) erwähnten Gesichtspunkte ebenso die Pflicht, die Einhaltung der steuerlichen Vorschriften jedenfalls in dem Umfang zu prüfen, dass schwere Verfehlungen aufgedeckt werden können. Eine genaue Abgrenzung, inwieweit die Abschlussprüfung auf eine Steuerprüfung auszudehnen ist, ergibt aber weder die Betrachtung der Interessen- und Machtlage, noch kann sie auf anderem Wege gefunden werden.

Damit kann man nur mehr zu dem Ergebnis kommen, dass es dem pflichtgemässen Ermessen des Prüfers zu überlassen ist, inwieweit er auf Grund der im Betriebe vorgefundenen Umstände eine Steuerprüfung für richtig erachtet.

c) Das Verhalten des Abschlussprüfers bei Aufdeckung von steuerlichen Mängeln

Werden den Finanzämtern steuerliche Verstöße bekannt, so hat dies in der Regel die im Rahmen der Abgabenordnung möglichen Sanktionen zur Folge, falls nicht gem. § 41o AO eine Selbstanzeige erstattet wird. Erkennt nunmehr der Prüfer eine Steuer-
verfehlung (396 AO), so erhebt sich die Frage, wie sich der Prüfer zu verhalten hat. Da er einerseits doch "Sachwalter öffentlicher Interessen" ist, andererseits aber ebenso die Interessen des Unternehmens zu wahren hat, zu dem er in einem besonderen Vertrauensverhältnis steht, muss er zunächst darauf hinwirken, dass von Seiten des Unternehmens eine Selbstanzeige erstattet wird.

Die weitaus schwierigere Frage ist, ob der Prüfer auch beim Vorliegen von Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften berechtigt und verpflichtet ist, den Prüfervermerk einzuschränken oder zu versagen. Unterstellt man, dass die allgemeinen Voraussetzungen für eine Einschränkung oder Versagung des Vermerkes gegeben sind (Vgl. u. III, 3, b), also die Verstöße einen bestimmten Umfang haben, so wird man zu dem Ergebnis kommen, dass auch steuerrechtliche Verstöße im Prüfervermerk berücksichtigt werden müssen.

Dafür sprechen folgende Gründe: Ist die Abschlussprüfung eine allgemeine Gesetz- und Ordnungsmässigkeitsprüfung, so muss sie sich auch auf die steuerlichen Vorschriften beziehen. Sind diese öffentlich-rechtlichen Vorschriften verletzt, so ist der Prüfungsvermerk falsch, wenn in ihm bestätigt wird, dass "der Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften entspricht". Auch die Betrachtung der Interessenlage deckt sich mit diesem Ergebnis, denn die Aktionäre, Gläubiger und die Öffentlichkeit haben ein Interesse daran, dass die Unternehmen ihren steuerlichen Verpflichtungen nachkommen. Der Einwand, der Fiskus könne selbst seine Interessen wahrnehmen, greift hier nicht durch, denn die Verpflichtung des Abschlussprüfers, in einem bestimmten Umfang auch die Einhaltung der steuerrechtlichen Vorschriften zu überprüfen, besteht neben der öffentlichen Betriebsprüfung.

3. Der Bestätigungsvermerk

a) Allgemeines

Die nach erfolgter Abschlussprüfung dem Prüfer obliegende Aufgabe besteht in der Erstellung des Prüfungsberichtes und der Erteilung des Bestätigungsvermerkes. Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk haben insoweit einen inneren Zusammenhang, als sie sich in ihrem Aussagewert decken müssen. So ist es unzulässig, dass der Bericht zwar auf wesentliche Mängel in der Rechnungslegung hinweist, der Bestätigungsvermerk aber uneingeschränkt erteilt wird.

Während sich der Inhalt des Berichtes und des Bestätigungsvermerkes inhaltlich decken müssen, ist der Zweck ein verschiedener, woraus sich auch die Verschiedenheit ihres Umfanges erklärt. Der Prüfungsbericht ist in erster Linie zur allseitigen Unterrichtung des Aufsichtsrates gedacht, also ein Hilfsmittel zur Kontrolle des Vorstandes. Ausserdem soll er aus besonderen Gründen interessierten Gläubigern oder auch künftigen Kreditgebern genauere Einsicht in das Unternehmen geben. Zur allgemeinen Einsicht ist er weder geeignet noch bestimmt, da dadurch die Interessen des Unternehmens in hohem Masse gefährdet werden können.

Der Bestätigungsvermerk ist nur ein Positivbefund, in dem der Prüfer dem vorgeschriebenen Inhalt gemäss bestätigt, dass "nach dem abschliessenden Ergebnis der pflichtmässigen Prüfung auf Grund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise die Buchführung, der Jahresabschluss und der Geschäftsbericht, soweit er den Jahresabschluss erläutert, den gesetzlichen Vorschriften entsprechen". Nach Meinung des Gesetzgebers soll der Bestätigungsvermerk in dieser Form bestimmt und ausreichend sein, der Allgemeinheit und den vielen interessierten Aktionären darüber Auskunft zu geben, dass sich die Gesellschaft in ihrer Rechnungslegung einwandfrei verhalten hat. In Wirklichkeit aber ist er in seinem Aussagewert durchaus beschränkt. Aus ihm kann kein Rückschluss auf die Geschäftsführung und die Lage der Gesell-

schaft, soweit letztere nicht "offenbar unrichtig" dargestellt wurde, gezogen werden. Da er ausserdem nur die Meinung des Prüfers über das Prüfungsergebnis darstellt, steht er in seinem Aussagewert in Relation zur Richtigkeit der Prüfung.¹⁾ Nachdem der Vermerk eine Erklärung mit quasi öffentlichem Glauben ist, hat der Prüfer die Pflicht, mit grösster Sorgfalt zu entscheiden, ob er den Vermerk uneingeschränkt oder eingeschränkt erteilen oder ob er dessen Erteilung verweigern soll. Das Aktiengesetz (§ 140) sagt nichts darüber aus, wann der Prüfer von diesen genannten Möglichkeiten Gebrauch machen soll. Dies wurde im Laufe der Zeit durch die Prüferpraxis entwickelt.

b) Die Erteilung, Versagung und Einschränkung des Bestätigungsvermerkes

Gem. § 140 AktG ist der Bestätigungsvermerk zu erteilen, wenn keine Einwendungen zu erheben sind. Eine Einwendung in diesem Sinne liegt dann vor, wenn die Vorstellung des Abschlussprüfers über die Gesetz- und Ordnungsmässigkeit des Rechnungswerkes hinsichtlich eines oder einer Gesamtheit von Tatbeständen, die für die Rechnungslegung von Bedeutung sind, von der durch die Gesellschaft getätigten Sachbehandlung abweicht. Die Einwendungen sind aber im Hinblick auf eine Versagung oder Einschränkung des Vermerkes nur dann relevant, wenn sie einen bestimmten Umfang haben. Liegt ein solcher relevanter Einwand vor, so kommt es deshalb allein noch nicht zu Einschränkung oder Versagung. Der Prüfer hat seine Einwendungen zuerst mit dem Vorstand zu erläutern und auf eine Regelung hinzuwirken, die diese auszuräumen vermag. So ist § 140 AktG zu verstehen, wenn dort vom "abschliessenden Prüfungsergebnis" die Rede ist.²⁾ Auf diese Weise werden heute im Gegensatz zu früher fast alle Einwendungen ausgeräumt, denn die Gesellschaften riskieren kaum mehr die Veröffentlichung von Jahresabschlüssen ohne oder mit eingeschränktem Bestätigungsvermerk.

1) v. Hoesslin: Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, 1936, S.380.

2) Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, S.107.

Erst wenn sich also die Gesellschaft zu einer verlangten Änderung nicht entschliessen kann, wird die Frage der Beschränkung oder Verweigerung akut. Entsprechend der Vielfalt der Möglichkeiten ist es schwierig, allgemeine Grundsätze aufzustellen. Daher findet sich in der Literatur in erster Linie eine ausgedehnte Kasuistik.¹⁾ Aber auch dieser Weg erscheint wenig erfolgversprechend, denn derselbe Tatbestand oder ein ähnlicher kann zwar bei einer Gesellschaft eine Finschränkung als gerechtfertigt erscheinen lassen, bei einer anderen aber auf Grund völlig verschiedener Grössenverhältnisse unbedeutend sein.

Allgemein wird in der heutigen Prüferpraxis davon ausgegangen, dass der Bestätigungsvermerk dann zu versagen sei, wenn der geprüfte Jahresabschluss derartig mit Mängeln behaftet ist, dass von einer allgemeinen Gesetz- und Ordnungsmässigkeit nicht mehr die Rede sein kann.²⁾ Wenn hingegen bestimmte Einzeltatbestände vorliegen, die zwar der Gesetz- und Ordnungsmässigkeit entgegenstehen, andererseits aber das Gesamtbild nicht in der oben angeführten Weise beeinträchtigen, so ist eine blosser Einschränkung am Platze. Im allgemeinen ist, falls möglich, der Einschränkung gegenüber der Versagung der Vorzug zu geben, weil damit der Allgemeinheit mehr gedient ist. Sie erfährt auf diese Weise den Grund der Einwendung, während die Versagung allen Spekulationen Raum gewährt.³⁾

Der Masstab, wann die Gesetz- und Ordnungsmässigkeit in relevanter Weise nicht mehr gewahrt ist, ist mit der genannten Darstellung aber noch nicht bestimmt. Er kann sich nur aus rechtspolitischen Gesichtspunkten ergeben. In erster Linie hat der Prüfer also zu untersuchen, ob eine Gesetzesverletzung auch in einer Art und Weise auf die geschützten Interessen einwirkt, die so erheblich ist, dass ein Einschreiten notwendig wird. Dabei hat er aber wiederum zu prüfen, ob nicht unter dem Gesichtspunkt der verschiedenen Abstufung des Interessenschutzes eine andere Beurteilung am Platze ist. Juristisch ist dabei so vorzugehen,

1) Karoli, R.: Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, in: Wirtschafts-Treuhänder 1937, S.167 ff.

2) v. Hoesslin, a.a.O., 1936, S.353.

3) Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung, S.107/108; Institut der Wirtschaftsprüfer: WP-Jahrbuch 1954, S.509.

dass nicht bereits bei jeder Gesetzesverletzung eine Einwendung im Sinne des § 140 AktG angenommen wird, sondern diese muss im Hinblick auf den rechtspolitischen Aussagewert der übrigen einschlägigen aktienrechtlichen Vorschriften von gewisser Bedeutung sein.¹⁾

So ist es zu interpretieren, wenn hinsichtlich der Versagung oder Beschränkung des Prüfervermerkes das "Ermessen" des Prüfers als ausschlaggebend bezeichnet wird.

4. Die Folgen der Pflichtverletzung durch den Abschlussprüfer

a) Die Grundlagen der Haftung in kausalrechtlicher Schau

Die Durchführung der Abschlussprüfung durch den Prüfer und seine Gehilfen und das Ergebnis der Prüfung in Form des Prüfungsberichtes eröffnen für die Beteiligten sowie für die übrigen Interessenten der geprüften Gesellschaft eine Gefahrenlage. Das Unternehmen, die Aktionäre, die Gläubiger und die Allgemeinheit vertrauen auf Grund des Bestätigungsvermerkes darauf, dass die Gesellschaft gesetz- und ordnungsmässig geführt wird.

Deshalb richten die Beteiligten ihr Verhalten stets in gewissem Umfang auf das Prüfungsergebnis ein. In diesem Verhalten, das auf das Prüfungsergebnis vertraut, liegt die Gefahrenlage. Dabei ist es beispielsweise gleichgültig, ob das Unternehmen nicht rechtzeitig vor einer bedrohlichen Entwicklung gewarnt wurde, die der Prüfer erkannt hat, oder ob ein Kreditgeber auf Grund eines unrichtigen Bilanzbildes durch eine Darlehenshingabe geschädigt wurde.

Bei dieser Gefahrenlage musste der Gesetzgeber bestimmen, wer die Gefahr tragen sollte. Im herrschenden Recht findet sich der Grundsatz, dass für den Fall, wenn übereinstimmende Interessen einer gemeinsamen Gefahr ausgesetzt werden, derjenige

1) Vgl. Fachgutachten und Stellungnahmen, a.a.O., S.97;
FG 1/35.

die Gefahr tragen soll, der sie am besten beherrscht.¹⁾

Da der Abschlussprüfer die Prüfung allein beherrscht,²⁾ lässt ihn der Gesetzgeber auch grundsätzlich für die daraus entstehenden Gefahren und möglichen Schädigungen haften.

Entsprechend dem in unserem Schuldrecht herrschenden Verschuldensprinzip entsteht die Haftung des Abschlussprüfers nicht schon dann, wenn sich auf Grund seines fehlerhaften Verhaltens ein Schaden ergeben hat, sondern der Prüfer muss darüber hinaus auch schuldhaft gehandelt haben. Das Verschuldensprinzip wird zwar von der kausalen Rechtslehre immer wieder angegriffen,³⁾ jedoch wird man trotzdem nicht die gesetzlichen Haftungsvorschriften übergehen können, die von diesem Prinzip getragen werden, da sie in erster Linie entscheidend sind.⁴⁾ Das muss ebenso für alle mit der Abschlussprüfung zusammenhängenden Fragen gelten.

Gesetzliche Bestimmungen und ihre Rechtsfolgen können nur dann umgedeutet werden, wenn das Gesetz - sei es auch in anderem Zusammenhang - zu erkennen gibt, dass ein von ihm einheitlich verfolgter Grundgedanke an einer in Betracht kommenden Stelle einen unzureichenden Ausdruck erhalten hat.⁵⁾

Ebenso können anzuwendende Rechtsnormen durch eine kausale Betrachtungsweise in ihrem Inhalt näher fixiert werden.

Unter diesen Voraussetzungen sollen im folgenden Probleme der Haftung des Abschlussprüfers behandelt werden.

b) Die Haftung gegenüber der Gesellschaft

Um die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der Gesellschaft zu begründen, wird im wesentlichen auf zwei Haftungsgründe zurückgegriffen.

1) Müller-Erzbach, R.: Gefährdungshaftung und Gefahrtragung, S.101; Müller-Erzbach, R.: Rechtswissenschaft im Umbau, S.56.

2) Müller-Erzbach, R.: Gefährdungshaftung und Gefahrtragung, S.107.

3) Müller-Erzbach, R.: Gefährdungshaftung und Gefahrtragung, S.1 ff., insbes. S.6; Müller-Erzbach, R.: Rechtswissenschaft im Umbau, S.60.

4) Löhlein, R., a.a.O., S.303.

5) Löhlein, R., a.a.O., S.303.

Zunächst kommt § 141 AktG in Frage, der einen selbständigen Haftungsgrund für den Prüfer darstellt. Haftungsmass sind hier Vorsatz und Fahrlässigkeit (vgl. § 141 Abs.II AktG.).

Weiterhin findet sich folgende konstruktive Lösung: Das Rechtsverhältnis zwischen dem Abschlussprüfer und dem Auftraggeber werde durch das Vorliegen eines Werkvertrages bestimmt, den der Prüfungsauftrag seiner Natur nach darstelle. Demgemäss würden die allgemeinen Bestimmungen der §§ 631 ff. BGB gelten und damit der allgemeine Teil des Rechts der Schuldverhältnisse. Auf diesem Wege komme man dann auf die Vorschriften der §§ 276, 278 BGB mit dem dort verankerten Haftungsmass des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit.¹⁾

Letzterer Haftungsgrund kann aber nur dann zum Tragen kommen, wenn es richtig ist, dass zwischen dem Prüfer und der Gesellschaft ein Werkvertrag vorliegt, der den Vorschriften der §§ 631 ff. BGB entspricht und somit die entsprechenden Haftungs Vorschriften anwendbar macht.

Das Wesen des Werkvertrages ist, dass zwischen Besteller und Unternehmer ein zweiseitiges Vertragsverhältnis besteht, bei dem sich der Unternehmer zur Herstellung eines bestimmten Werkes verpflichtet, während sich der Besteller zur Zahlung der vereinbarten Vergütung bereit erklärt.²⁾ Die Interessen der beiden Vertragsteile laufen hinsichtlich des Zieles, nämlich der Herstellung des Werkes, gleich, und bestehen nur zwischen den Parteien.³⁾ Deshalb ist der Werkvertrag immer darauf gerichtet, einen bestimmten Erfolg herbeizuführen, der bei Vertragsabschluss vereinbart wird. Sämtliche Vorschriften der §§ 631 ff. BGB, die sich mit der Haftung des Werkunternehmers befassen, sind demgemäss auf den Fall zugeschnitten, dass dieser vereinbarte Erfolg überhaupt nicht oder nur zum Teil eintritt.

Bei der Abschlussprüfung aber liegen völlig andere Voraussetzungen vor. Die Erteilung des Prüfungsauftrages und dessen

1) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., § 141, Anm.3; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm.2; Institut für Wirtschaftsprüfer: WP-Jahrbuch 1954, S.46.

2) Palandt: Kommentar zum BGB, 17.Aufl., München-Berlin 1958, § 631, Anm.1a.

3) Müller-Erzbach, R.: Rechtswissenschaft im Umbau, S.56.

Annahme stellen keinen Werkvertrag dar, weil der Abschlussprüfer nicht verpflichtet ist, seine Prüfung nach vertraglichen Vereinbarungen durchzuführen, vielmehr ist ihm der gesamte Prüfungshergang durch gesetzliche Vorschriften vorgeschrieben und liegt damit ausserhalb seiner vertraglichen Bindungen mit der Gesellschaft. Auch die Betrachtung der Interessenlage hat mit jener des Werkvertrages nur wenig gemein. Die Aufgabe des Prüfers besteht in der Wahrnehmung verschiedenartiger Interessen, ja sogar nur zum geringen Teil jener der Gesellschaft. Er hat ebenso die Interessen der Aktionäre, der Gläubiger und der Allgemeinheit zu wahren, weshalb er auch bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen berechtigt ist, zum Schaden der Gesellschaft seinen Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Ein Werkvertrag des Inhaltes aber, dass der Unternehmer durch sein Werk einen "Erfolg" herbeiführt, der dem Besteller zum Schaden gereicht, ist mit seinem Wesen schlechthin unverträglich.

Aus all dem folgt, dass die Annahme, es liege ein echter Werkvertrag vor, nicht richtig ist. Diese Meinung findet auch darin ihren Rückhalt, dass sich im Aktiengesetz selbständige Regelungen darüber finden, wie der Prüfer seinen Auftrag auszuführen hat, welche Rechte er dabei hat und schliesslich, in welcher Weise er haftet.

Nun kann andererseits doch nicht ganz übersehen werden, dass das Verhältnis des Prüfers zur Gesellschaft, soweit die Prüfung die Interessenlage der Gesellschaft allein berührt und andere zu berücksichtigende Interessen nicht relevant werden, Züge eines Werkvertrages aufweisen. Aus letzterem Grunde kann wohl angenommen werden, dass es sich bei dem Prüfungsauftrag um ein werkvertragsähnliches Verhältnis handelt. Da es weiterhin auf eine Geschäftsbesorgung gerichtet ist, liegt damit eine entgeltliche Geschäftsbesorgung gem. § 675 BGB vor.

Die Vorschriften der § 631 ff. BGB sowie § 675 BGB können deshalb nur Anwendung finden, soweit nicht die Spezialregelung des Aktienrechts vorgeht.

Das ist aber in Bezug auf die Haftung der Abschlussprüfer in § 141 AktG der Fall, weshalb auf die Haftungs Vorschriften

des Werkvertragsrechts nicht zurückgegriffen zu werden braucht.

Diese Haftung gem. § 141 AktG ist aber noch genauer zu untersuchen. Eine Besonderheit besteht darin, dass der Prüfer, um ihn einer Haftung auszusetzen, eine "Obliegenheit" verletzt haben muss, wobei es sich nicht nur um solche Obliegenheiten handelt, die zwischen ihm und der Gesellschaft bestehen.¹⁾ Unter diese Obliegenheiten fallen alle gesetzlichen Aufgaben des Aktienrechts, soweit sie den Prüfer angehen und die notwendige Sorgfaltspflicht gegenüber der Gesellschaft selbst. Das bedeutet eine Erweiterung der Haftung über den werkvertragsähnlichen Vertrag hinaus. Diese Ausdehnung findet ihre innere Berechtigung aus dem Gesichtspunkt, dass die Abschlussprüfung den Gesellschaften kraft Gesetzes auferlegt wurde und der Gesetzgeber entsprechend dem gesamten Umfang der Prüfung allen Interessenten Schutz gewähren muss.

Andererseits, und das ist der Hauptunterschied zu einer Werksvertragshaftung, hat der Prüfer seine Obliegenheiten nicht verletzt, wenn er zwar nach den aktienrechtlichen Vorschriften gehandelt hat und trotzdem dadurch für die Gesellschaft einen Schaden verursacht wurde, wie etwa durch entsprechende Berichterstattung im Erläuterungs- und Lagebericht.

Während der Umfang der Obliegenheiten durch das Gesetz und dessen Auslegung sowie durch die Grundsätze ordnungsmässiger Abschlussprüfung und pflichtgemäßem Ermessen im obergenannten Sinne noch hinreichend bestimmt werden können, ist die Frage, wann diese Obliegenheiten *s c h u l d h a f t* verletzt sind, schon sehr viel schwieriger zu beurteilen.

Im wesentlichen wird dabei folgende Ansicht vertreten: Fahrlässigkeit liegt beim Prüfer dann vor, wenn er nicht mit der Sorgfalt gehandelt hat, wie es nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte notwendig gewesen wäre. Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte ergeben sich aus den Grundsätzen ordnungsmässiger Abschlussprüfung, insbesondere aus den bestehenden Fachgutachten des Institutes der Wirtschaftsprüfer.²⁾ Diese Ausführungen sind zwar richtig, denn sie

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm.2.

2) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm.3 und 8; Institut der Wirtschaftsprüfer: WP-Jahrbuch 1954, S.46.

enthalten nichts anderes als die Auslegung des allgemeinen Fahrlässigkeitsbegriffes auf dem Gebiet der Abschlussprüfung.¹⁾ Gleichwohl werden sie aber im konkreten Falle sehr schwer angewendet werden können,²⁾ was durch einige, speziell in der Abschlussprüfung vorhandene Umstände verursacht wird.

Nach h.M. wird Fahrlässigkeit dann angenommen, wenn der Handelnde nach objektiven Massstäben die erforderliche Sorgfalt in seinem Handeln oder Unterlassen nicht aufgewendet hat.³⁾

Objektive Massstäbe sind im Rahmen der Abschlussprüfung praktisch nur in Form von unbestrittenen Fachgutachten und einfachen, allgemein gültigen Berufsgrundsätzen vorhanden. Insofern trifft der oben angeführte Fahrlässigkeitsbegriff zu. Für alle anderen Streitfragen, die darüber hinausgehen, sind keine allgemeingültigen objektiven Massstäbe vorhanden, was in der Differenziertheit der Abschlussprüfung begründet ist.

Damit bleibt die Frage übrig, wie bei einer schadenverursachenden Handlung des Prüfers festgestellt werden kann, ob Fahrlässigkeit vorliegt, falls keine objektiven Massstäbe im genannten Sinne vorliegen. Das sind die Fälle, bei denen kausale Gesichtspunkte weiterhelfen können. Ausgehend von der Beherrschungslage, wird man zunächst die Frage stellen müssen, ob der Prüfer auf Grund der ihm vom Gesetz eingeräumten Machtlage objektiv in der Lage war, richtig zu handeln. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Abschlussprüfung in erster Linie eine Rechnungslegungsprüfung ist, mithin andere Vorschriften nicht in diesem Umfange geprüft werden können. Weiterhin ist in Betracht zu ziehen, dass der Prüfer nicht in dem Ausmass wie etwa der Vorstand in der rein betrieblichen Sphäre Umsicht hat. Hinzu kommt, dass die Prüfung nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit durchzuführen ist, wonach sie umfangmässig und zeitlich zu begrenzen ist.

Werden alle diese Gesichtspunkte herangezogen, so liegt es in der Natur der Sache, dass auch dadurch keine genaue Definition des Begriffes der Fahrlässigkeit gewonnen werden kann.

1) Vgl. Palandt, a.a.O., § 276, Anm.4 b.

2) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm.8.

3) Palandt, a.a.O., § 276, Anm.4 b.

Trotzdem aber ermöglicht die Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte die nähere Umgrenzung der Frage, wann Fahrlässigkeit vorliegt.

Hinsichtlich einer vorsätzlichen Schädigung durch den Abschlussprüfer bedarf es keines näheren Eingehens, da sich hierfür die Abschlussprüfung keine speziellen Probleme ergeben.

c) Mitwirkendes Verschulden der Organe

Gegenstände der Abschlussprüfung sind Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Geschäftsbericht, deren Erstellung dem Vorstand obliegen. Begeht nun der Prüfer infolge Vorsatzes oder Fahrlässigkeit eine zum Schadensersatz verpflichtende Handlung gem. § 141 AktG, so liegt die Frage nahe, inwieweit ein Mitwirkendes Verschulden des Vorstandes hinsichtlich der Unrichtigkeit des zu prüfenden Rechnungswerkes auf die Ersatzpflicht des Prüfers Einfluss hat.

Das Schrifttum ist hierüber fast einhellig der Meinung, dass im Falle eines Verschuldens des Vorstandes die Bestimmung des § 254 BGB (mitwirkendes Verschulden) zum Zuge komme.¹⁾ Dabei sei davon auszugehen, dass eine Aktiengesellschaft für ihren Vorstand nicht nach § 278 BGB hafte, da ein Verschulden von Organen einer Aktiengesellschaft kein solches von Erfüllungsgehilfen, sondern gem. § 31 BGB der Aktiengesellschaft als ein eigenes Verschulden anzurechnen sei.²⁾ Wenn aber das Verschulden des Vorstandes als ein solches der Aktiengesellschaft zu werten sei, so komme bei zum Schadensersatz verpflichtenden Handlungen des Prüfers ein mitwirkendes Verschulden der Aktiengesellschaft gem. § 254 BGB zum Zuge. Anderer Ansicht ist nur Ritter,³⁾ der meint, dass sich der Abschlussprüfer nicht auf ein mitwirkendes Verschulden gem. § 254 BGB berufen könne, weil ihm dies auf Grund seiner Eigenschaft als Organ der Gesellschaft gegenüber anderen Organen, wie etwa dem Vorstand, verwehrt sei.

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm.16; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., § 141, Anm.11; Godin-Wilhelmi, a.a.O., § 141, Anm.11; Teichmann-Koehler, a.a.O., § 141, Anm.3; Schmidt, a.a.O., § 141, Anm.7.
2) Palandt, a.a.O., § 278, Anm.2.
3) Ritter, a.a.O., § 84, Anm.3.

Im Ergebnis ist dies richtig, jedoch lässt die Begründung zu wünschen übrig, da es zu begriffsjuristisch ist, wenn der Abschlussprüfer als Organ der Gesellschaft bezeichnet wird und von diesem Ergebnis her die genannte Folgerung gezogen wird. Dabei ist nämlich zu berücksichtigen, dass die Organeigenschaft des Abschlussprüfers, falls von einer solchen überhaupt gesprochen werden kann, doch erhebliche Unterschiede zu den echten Organen, wie Vorstand, Aufsichtsrat und Hauptversammlung, aufweist.

Die Unhaltbarkeit der Behauptung, die Anwendung des § 254 BGB sei bei Verschulden des Vorstandes gegeben, lässt sich besser an Hand der konkreten Möglichkeiten nachweisen. Hierbei sind vier Fälle denkbar.

1. Der Vorstand hat vorsätzlich (direkter oder bedingter Vorsatz) gehandelt, während dem Abschlussprüfer nur Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann. Hierzu meint Adler-Düring-Schmaltz,¹⁾ wohl in Anlehnung an die zu § 254²⁾ allgemein entwickelten Lehren, dass der höhere Schuldgrad die Heranziehung des minderen Schuldgrades ausschliesse; ein Anspruch der Gesellschaft bestehe also in diesem Falle nicht. Betrachtet man dieses Ergebnis genauer, so stellt man fest, dass es dem Sinn des Aktiengesetzes zuwiderläuft. Einer der Hauptgründe, die überhaupt zur Einführung der Abschlussprüfung führten, lag in der Verhinderung von dolosen Handlungen der Geschäftsführungen der Aktiengesellschaften. Gerade darauf aber hat demgemäss der Prüfer sein Augenmerk zu richten. Wenn auch derartige dolose Handlungen im Laufe der Zeit immer seltener geworden sind, so hat sich an der Zweckrichtung der Prüfung trotzdem nichts geändert. Wenn nun der Prüfer eine solche dolose Handlung der Geschäftsführung fahrlässig übersieht, so ist ein Hauptzweck der Prüfung nicht erreicht worden, und der Prüfer muss wegen dieses Mangels zur Verantwortung gezogen werden können. Deshalb ist die Haftungsvorschrift des § 141 AktG eingeführt worden. Wollte man hier dem Prüfer den Einwand des mitwirkenden Verschuldens aus § 254 BGB zugestehen, so wäre das eine weitgehende Ausserkraft-

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm.16.

2) BGB

setzung des § 141 AktG, die nicht im Sinne des Gesetzgebers lag.

Auch die Betrachtung der Interessenlage spricht für dieses Ergebnis. Durch die Einführung der Pflichtprüfung schützt der Gesetzgeber den Bestand des Unternehmens und dadurch unmittelbar die Interessen der Gläubiger und Aktionäre. Dieser Interessenschutz ist, da ihn letztere nicht selbst wahrnehmen können, dem Prüfer übertragen. Verletzt dieser schuldhaft fahrlässig seine Obliegenheiten, so ist seine Haftung gegenüber der Gesellschaft und damit indirekt zugunsten der Gläubiger und Aktionäre notwendig und gerechtfertigt, wobei ein weiteres Verschulden des Vorstandes keinen Einfluss haben kann, weil sonst eine Pflichtprüfung ohne Verantwortung vorliegen würde, deren Wirkung sehr skeptisch betrachtet werden müsste. Das aber steht im Widerspruch zu dem vorgesehenen Interessenschutz, den die Prüfung bezwecken soll.

2. Sowohl der Prüfer als auch der Vorstand haben in Bezug auf das schädigende Ereignis fahrlässig gehandelt. Auch in diesem Falle kann nicht der Meinung zugestimmt werden, dass entscheidend sei, wen die stärkere Verursachung treffe.¹⁾ Als Begründung für alle jene Fälle, in denen das Verschulden der Gesellschaftsorgane überwiegt, gilt das zu 1. Gesagte entsprechend.

Sofern der Schaden von beiden Teilen gleichmässig verursacht wurde oder die stärkere Verursachung den Prüfer trifft, ist folgendes hinzuzufügen: Gem. § 84 AktG ist den Vorstandsmitgliedern als Ausgleich für ihre starke Stellung innerhalb der Leitung der Aktiengesellschaft und dem daraus sich ergebenden Unvermögen der Aktionäre, unmittelbar auf die Geschäftsführung einzuwirken, eine sehr strenge Haftung auferlegt. Verletzen die Vorstandsmitglieder schuldhaft ihre Obliegenheiten, sind sie der Gesellschaft zum Schaden verpflichtet. Das bezieht sich ebenso auf das Gebiet der Rechnungslegung. Würde man nun bei stärkerer Verursachung durch den Prüfer seine alleinige Schadensersatzpflicht gem. § 254 BGB annehmen, so würde damit § 84 AktG ausscheiden. Bei der gegebenen Machtlage zugunsten

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm.16.

des Vorstandes und dem daraus resultierenden Beherrschungsvermögen ist dann die gerechtfertigte Haftung nicht mehr gegeben. Hinzukäme noch, dass das Unternehmen gegenüber dem Abschlussprüfer gem. § 141 AktG eine Schadensersatzforderung in Höhe von nur insgesamt 100.000.- DM geltend machen könnte. Auch das entspricht nicht dem notwendigen Interessenschutz.

3. Der Prüfer hat vorsätzlich, der Vorstand hat fahrlässig gehandelt. In diesem Falle meint Adler-Düring-Schmaltz,¹⁾ dass eine Berufung des Prüfers auf § 254 BGB versagen werde, wonach er für den vollen Schaden verantwortlich gemacht werden könnte. In diesem Falle kann in entsprechender Anwendung des unter 1. und 2. Gesagten dem Ergebnis zugestimmt werden. Das darf aber nicht zu der Konsequenz führen, dass im Falle der Haftbarmachung des Vorstandes gem. § 84 AktG sich dieser seinerseits auf das stärkere Verschulden des Prüfers berufen kann.

4. Handeln Prüfer und Vorstand vorsätzlich, so haftet der Prüfer gem. § 141 AktG und der Vorstand nach § 84 AktG selbständig.

Insgesamt kann also für die Frage des mitwirkenden Verschuldens von Prüfer und Vorstand gesagt werden, dass sich keiner auf das mitwirkende Verschulden des anderen berufen kann, sondern dass beide nach den Vorschriften des Aktiengesetzes selbständig haften.

d) Die Haftung gegenüber Dritten gem. § 823 BGB

Durch die Tätigkeit des Abschlussprüfers, insbesondere durch die Erstellung des Berichtes und die Erteilung, Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes, können sich ausser der Schädigung des Unternehmens selbst auch für Dritte Schäden vermögensrechtlicher Art ergeben. Dies wird in der Regel so vor sich gehen, dass Gläubiger, Aktionäre oder sonstige dritte Personen auf Grund des Ergebnisses der Prüfung vermögensrechtliche Dispositionen treffen, die dann zu Vermögensschäden führen, weil die Situation bei dem geprüften Unternehmen anders ist, als

1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm.16.

auf Grund des Prüfungsergebnisses anzunehmen war. Man denke hier etwa an eine Darlehenshingabe durch eine Bank, dass Stillhalten eines Gläubigers oder das börsenmässige Verhalten eines Aktionärs. Das Aktiengesetz hat für diese Fälle keine dem § 141 AktG gleichende Haftungsnorm aufzuweisen. Infolgedessen muss zur Klärung dieser Frage auf die allgemeinen Vorschriften des BGB zurückgegriffen werden.

Die Bestimmungen der §§ 276, 325, 326 BGB können aus dem Grund nicht zur Anwendung kommen, weil es einer vertraglichen Bindung zwischen dem Prüfer und den Geschädigten ermangelt.¹⁾ Als Haftungsgrundlage verbleiben damit nur die §§ 823 und 826 BGB. § 823 Abs.I BGB kommt nicht zum Zuge, da unter einem "sonstigen Recht" im Sinne dieser Bestimmung nicht das Vermögen an sich verstanden wird.²⁾ Bei Rechtsverletzungen im Rahmen der Abschlussprüfung aber handelt es sich stets um Vermögensschädigungen.

Ob die Schutzbestimmung des § 823 Abs.II BGB Anwendung finden kann, hängt davon ab, ob sich aus dem Aktienrecht Rechtsnormen ergeben, die im Sinne des § 823 Abs.II BGB "den Schutz eines anderen bezwecken".

In der im Zusammenhang mit § 823 Abs.II BGB entwickelten Rechtslehre ist strittig,³⁾ nach welchen Merkmalen ein den Schutz eines anderen bezweckendes Gesetz bestimmt werden sollte. Nach der vom Reichsgericht und neuerdings auch vom Bundesgerichtshof vertretenen Meinung ist Voraussetzung, dass das den Schutz eines anderen bezweckende Gesetz nicht nur dem Schutz der Allgemeinheit zu dienen habe und damit auch dem einzelnen nützt, vielmehr muss es mindestens neben dem Schutze der Allgemeinheit gerade den Schutz eines bestimmbaren Personenkreises im Auge haben. Darüber hinaus muss der Tatbestand der Rechtsnorm den Schutz umfassen, wie er wegen der behaupteten Rechtsnorm in Anspruch genommen wird.⁴⁾

1) Vgl. Palandt, a.a.O., § 276, Anm.1a; ebenso h.M.

2) Palandt, a.a.O., § 823, Anm.6h; ebenso h.M.

3) Palandt, a.a.O., § 823, Anm.9.

4) Reichsgerichts-Räte-Kommentar (RGR), "Das Bürgerliche Gesetzbuch", herausg. von Reichsgerichtsräten und Bundesrichtern, 10.Aufl., Berlin 1953, § 823, Anm.14.

Dass es sich dabei um jede Rechtsnorm verwaltungsrechtlicher, zivilrechtlicher und strafrechtlicher Art handeln kann, ist unbestritten. Aus dieser Rechtsprechung geht hervor, dass die Anforderung an eine Rechtsnorm, um sie zu einer Schutznorm im Sinne des § 823 Abs.II BGB zu erheben, streng sind. Als solche Schutznormen kommen zunächst die §§ 141 und 302 Nr.1 AktG in Frage. Dass diese beiden Bestimmungen dem Schutz der Allgemeinheit und damit dem einzelnen im Sinne der reichsgerichtlichen Auffassung dienen, bedarf keiner weiteren Erörterung. Eine andere Frage ist, ob die genannten Vorschriften eine bestimmte Person schützen und den Schutz umfassen, wie er wegen der behaupteten Rechtsverletzung in Anspruch genommen wird. Die Literatur ist hierzu der Auffassung, dass § 141 AktG diese Voraussetzungen nicht erfülle und somit keinen Schadensersatzanspruch Dritter einräumt.¹⁾ Würde man in § 141 AktG einen tauglichen Haftungsgrund sehen, so bedeutete dies eine unzulässige Ausweitung der Haftungsbeschränkung des Abschlussprüfers gem. § 141 Abs.II AktG. Hinsichtlich des § 302 Nr.1 AktG wird die Frage, ob es sich dabei um ein Schutzgesetz im Sinne des § 823 Abs.II BGB handelt, teils bejaht²⁾ und teils verneint.³⁾

Tragendes Element des Aktienrechts ist für den Gesetzgeber der Schutz der Aktionäre und der Gläubiger gewesen, dessen Ausbildung sich aus dem Gefahrenbeherrschungsgedanken ergeben hat. Gläubiger und Aktionäre haben geringen Einblick und Einfluss in die Gesellschaftsverhältnisse, weshalb sie weitgehendst geschützt werden müssen. Um diesen Schutz in stärkerem Masse gewährleisten zu können, wurde die Abschlussprüfung eingeführt. Es ist nicht einzusehen, weshalb dem Gesetzgeber dieser Gesichtspunkt nicht einheitlich bei der Festlegung des gesamten Aktienrechts richtungsweisend gewesen sein soll, also auch bei der Frage der Haftung des Prüfers.

Sicher ist deshalb einmal, dass die Strafvorschrift des § 302 Nr.1 AktG eine solche Schutznorm für Dritte ist. Dieses

-
- 1) Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm.17; Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., § 141, Anm.14; Baumbach-Duden, a.a.O. § 141, Anm.1.
 - 2) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., § 296, Anm.3; RG in: NJW 1935, S.2427.
 - 3) Gadow-Heinichen, a.a.O., § 42, Anm.3.

Ergebnis deckt sich auch mit der reichsgerichtlichen Definition des Schutzgesetzes, denn § 302 Nr.1 AktG umschreibt genau einen Tatbestand, hinsichtlich dessen Schutz gewährt wird. Die Haftung gegenüber Dritten stellt auch keine gegenüber dem Prüfer unbil- lige Haftungserweiterung dar, denn sie beschränkt sich auf die wissentlich falsche Berichterstattung oder auf wissentliches Ver- schweigen. Damit ergibt sich eine Haftung des Prüfers nur für Vorsatz.

Eine Haftung aus § 141 AktG wird man jedoch gegenüber Dritten nicht annehmen können. Einmal spricht dagegen, dass als Ersatzberechtigter nur das Unternehmen als solches aufgeführt wird, so dass eine darauf gestützte Haftung gegenüber Dritten eine im Gesetz nicht vorgesehene Haftungserweiterung darstellen würde. Diese wäre für den Prüfer nicht zumutbar, denn dadurch, dass er bereits der Gesellschaft über § 141 AktG haftet, ist zugleich eine indirekte Haftung gegenüber Dritten verwirklicht.

Ebenso stellen andere Vorschriften des AktG, wie etwa die allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften in Verbindung mit dem Prüfungsvorschriften keine Schutzgesetze im genannten Sinne dar. Dazu sind sie im Hinblick auf eine mögliche Schädigung Dritter zu ungenau. Ein weiterer Grund ergibt sich aus den möglichen Auswirkungen. Würde man annehmen, dass eine fahrlässige Pflicht- verletzung von Seiten des Prüfers eine Schadensersatzforderung Dritter gem. § 823 Abs.II BGB begründen könnte, so wäre diese Forderung unbegrenzt, da dann die in § 141 AktG bestehende Be- grenzung auf 100.000.- DM nicht in Betracht kommen würde. Wenn aber eine Begrenzung schon gegenüber der Gesellschaft gegeben ist, zu der auf Grund des Treueverhältnisses eine besondere Bindung des Prüfers besteht, so kann keine unbegrenzte Ersatz- pflicht gegenüber Dritten angenommen werden, zu denen der Prü- fer keinerlei weitere Bindung hat.

Als Ergebnis kann damit festgestellt werden, dass eine Er- satzpflicht gegenüber Dritten für den Prüfer gem. § 823 BGB nur dann verwirklicht werden kann, wenn der Tatbestand des § 302 AktG gegeben ist, mithin er vorsätzlich gehandelt hat. Eine Haf- tung für Fahrlässigkeit gegenüber Dritten ist gem. §§ 302 AktG, 823 II BGB ausgeschlossen.

e) Die Haftung wegen sittenwidriger Schädigung gem. § 826 BGB

Eine weitere Haftungsgrundlage gegenüber dem Abschlussprüfer können Aktionäre, Gläubiger und Dritte in § 826 BGB geltend machen. Auch hier kommen praktisch nur solche Fälle in Frage, bei denen Dritte auf Grund eines falschen Prüfungsergebnisses zum Schaden führende Vermögensdispositionen getroffen haben.

Gem. § 826 BGB besteht eine Schadensersatzpflicht dann, wenn jemand einem anderen in einer gegen die guten Sitten verstossenden Weise vorsätzlich Schaden zugefügt hat. Ein Verstoß gegen die guten Sitten liegt vor, wenn das Anstandsgefühl aller billig und gerecht Denkender durch die Handlung verletzt wird. Zwischen Sittenverstoß und rechtswidrigem Handeln besteht kein Unterschied.¹⁾ Weiterhin kann nach Ansicht der Rechtsprechung ein sittenwidriges Verhalten darin liegen, dass der Schädiger den Schaden durch besonders leichtfertiges Verhalten verursacht hat.²⁾

Vorsatz liegt einmal dann vor, wenn der Handelnde das Bewusstsein hat, dass sein Handeln den schädigenden Erfolg haben werde. Nach h.M. genügt aber darüber hinaus für den Vorsatz das Bewusstsein des Täters, dass infolge seines Verhaltens der andere Schaden erleiden könne, sofern der Täter diesen möglichen Erfolg in sein Bewusstsein aufgenommen und für den Fall seines Eintretens gebilligt hat. Nicht erforderlich ist, dass der Vorsatz sich gegen bestimmte Personen richtet, wenn nur der Täter die Schädigung eines weiteren Personenkreises in seinem Willen aufgenommen hat.³⁾

Von dem ausgehend, ergibt sich für den Abschlussprüfer eine weitergehende Haftung gegenüber Dritten als aus § 302 Nr.1 AktG in Verbindung mit § 823 Abs.II BGB. Sofern der Abschlussprüfer durch eine vorsätzlich falsche Berichterstattung einem Dritten Schaden zufügt, ist die Sittenwidrigkeit gem. § 826 BGB gegeben. In der Regel wird der Vorsatz des Abschlussprüfers

1) RGR-Komm., § 826, Ann.1.

2) RGR-Komm., § 826, Ann.2.

3) RGR-Komm., § 826, Ann.2 am Ende.

mindestens darin bestehen, dass er die durch seinen falschen Bericht mögliche Schädigung eines weiteren Personenkreises in seinen Willen aufgenommen hat. Dieser Fall ist aber von geringerem Interesse, da hier schon eine Ersatzpflicht gem. § 302 Nr.1 AktG in Verbindung mit § 823 Abs.II gegeben ist.

Von wesentlich grösserer Bedeutung ist die Frage, ob beim Abschlussprüfer bereits ein besonders leichtfertiges Verhalten genügt, um bei ihm einen Sittenverstoss anzunehmen. Hierzu verdient eine neuere Entscheidung des Bundesgerichtshofs nähere Betrachtung,¹⁾ die sich mit der Haftung eines Prüfers einer GmbH gegenüber einer Bank befasst, die auf Grund eines falschen Berichtes zur Kreditdingabe veranlasst wurde und dabei zu Schaden kam.

Der Senat führte im wesentlichen aus: In der Judikatur sei anerkannt, dass ein leichtfertiges und gewissenloses Verhalten durchaus einen Sittenverstoss darstellen könne. Dies gelte insbesondere dann, wenn der Schädiger, hier ein Wirtschaftsprüfer, mit Rücksicht auf sein Ansehen und seinen Beruf eine Vertrauensstellung einnehme. Was den gem. § 826 BGB erforderlichen adäquaten Zusammenhang zwischen der Handlung des Schädigers und dem eingetretenen Schaden betreffe, so könne dieser stets dann nicht verneint werden, wenn der unrichtige Prüfungsbericht den Geldgeber veranlasst habe, entsprechende Beträge zu gewähren. Dass auch ein lange zurückliegender Bericht einen Kreditgeber zu seinem Entschluss, Geld hinzugeben, veranlasse, entspreche dem regelmässigen Verlauf der Dinge und liege nicht von vornherein ausser Wahrscheinlichkeit. Für den Vorsatz genüge es einmal, dass der auf den rechtswidrigen Erfolg gerichtete Wille vorhanden sei. Für letzteren sei das Bewusstsein erforderlich und genügend, dass die Handlung den schädigenden Erfolg haben könne und dass dieser Erfolg gebilligt werde. Dies sei dann gegeben, wenn der Prüfer damit rechnen müsse, dass sein Bericht zu Kreditverhandlungen verwertet werde und ein Kreditgeber auf den Bericht hin Kredit gewährt.

Die besondere Bedeutung dieses Urteils liegt darin, dass

1) BGHZ 10/228. (Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen).

sich das Gericht bei der Frage, wann ein Sittenverstoss gegeben sei, einer kausalrechtlichen Betrachtungsweise bedient. Der Begriff des Vertrauens¹⁾ begegnet uns im Gesetz immer wieder und ist als solcher auch hier zur Anwendung geeignet. Wenn schon der Wirtschaftsprüfer auf Grund seiner Stellung im gesamten Recht eine Vertrauensstellung genießt, so soll er sich auch verantworten müssen, wenn er sich in besonders leichtfertiger Weise verhält. Zwar ist das zitierte Urteil im Falle einer GmbH ergangen, jedoch gelten für die Aktiengesellschaften die gleichen Gesichtspunkte. Ja, es ist sogar so, dass die öffentliche Vertrauensstellung des Prüfers dort noch mehr zum Tragen kommt. Das hat einmal Auswirkung auf den Grad seines leichtfertigen Verhaltens, dessen Grenze zur Sittenwidrigkeit weiter vorge-schoben werden muss als bei der GmbH. Weiterhin wird bei der Aktiengesellschaft Vorsatz im oben zitierten Sinne stets gegeben sein, denn der Prüfer muss automatisch damit rechnen, dass sein Bericht zur Kenntnis Aussenstehender kommt, und wenn nicht der Bericht, so mindestens doch der Bestätigungsvermerk.

f) Die Haftung der Prüfungsgehilfen gegenüber der Gesellschaft

Gem. § 141 AktG haften die Prüfungsgehilfen selbständig gegenüber dem Unternehmen. Diese Regelung stellt eine Ausnahme gegenüber der allgemeinen Haftung von Gehilfen im Rahmen eines Vertragsverhältnisses dar, die sonst nur im Wege des § 278 BGB gegeben ist.

Diese selbständige Haftung der Prüfungsgehilfen sowie der gesetzlichen Vertreter der Prüfungsgesellschaften kann als Beweis für die oben vertretene Meinung dienen, dass die bei der Prüfung auftretenden Haftungsfragen nicht so sehr unter dem Gesichtspunkt eines Werkvertrages, als vielmehr unter den besonderen Verhältnissen des gesamten Aktienrechts und speziell des Prüferrechts gesehen werden müssen.

Sofern bei den Gehilfen Vorsatz vorliegt oder sich der Schadensersatzanspruch auf die Verwertung von Betriebs- und Ge-

1) Müller-Erzbach, R.: Rechtswissenschaft im Umbau, S.64.

geschäftsgeheimnissen bezieht, bereitet die Haftungsfrage keine besonderen Schwierigkeiten.

Der praktisch bedeutendste Fall, nämlich dass der Gehilfe seine Obliegenheiten fahrlässig verletzt hat, bedarf noch einer näheren Betrachtung. Die Frage ist hierbei, ob der Fahrlässigkeitsbegriff für den Gehilfen derselbe ist wie für den Prüfer selbst. Die bestehende Literatur macht hier keinen Unterschied,¹⁾ obgleich ein solcher durchaus seine Berechtigung hat.

Ausgehend von dem Gesichtspunkt der Gefahrenbeherrschung und dem damit verbundenen Erkennungsvermögen sind Fälle denkbar, bei denen ein Gehilfe auf Grund seiner Subordination unter den beauftragten Prüfer sowie seiner in der Regel kürzeren Praxis die richtige Sachbehandlung einer Angelegenheit, die zu dem behaupteten Schaden geführt hat, nicht beherrschen konnte.²⁾ Lag dies vor, so kann er auch nicht wegen schuldhaften Verhaltens zur Schadensersatzpflicht herangezogen werden. Das Ergebnis dieser Betrachtung ist, dass die Frage, ob bei dem Gehilfen Fahrlässigkeit vorgelegen hat, unabhängig von der Frage geprüft werden muss, ob ein gleiches Verhalten des beauftragten Prüfers selbst seine Ersatzpflicht wegen Fahrlässigkeit begründet hätte.

Diese Auslegung birgt für den Gehilfen den Vorteil in sich, dass er nicht in unzumutbarer Weise mit der Haftung belastet wird. Sie steht auch mit dem Gesetz im Einklang, denn § 141 AktG besagt, dass jeder dann zu haften habe, wenn er *seine* Obliegenheiten verletzt, wobei nicht gesagt ist, dass diese für den Prüfer selbst und seine Gehilfen stets dieselben sein müssen.

Bei diesem Ergebnis ist der Fall denkbar, dass die schadenverursachende Handlung zwar beim Prüfer als fahrlässig bezeichnet werden müsste, jedoch nicht beim Gehilfen. Somit entsteht eine Lage, die für das Unternehmen prima facie als ungerechtfertigt erscheint, weil sich durch das Einsetzen eines Gehilfen praktisch eine Haftungserleichterung für den Prüfer ergibt. Hinzu kommt, dass dem Unternehmen in diesem Falle auch mit § 278

1) Schlegelberger-Quassowski, a.a.O., § 141, Anm.7; Teichmann-Koehler, a.a.O., § 141, Anm.1, 2; Adler-Düring-Schmaltz, a.a.O., § 141, Anm.12.

2) Vgl. o.S.38.

BGB mangels Verschuldens des Gehilfen nicht geholfen werden kann.

Jedoch vermag der Gedanke der Gefahrenbeherrschung auch hier eine Lösung aufzuzeigen. Aus dem Einsetzen eines Prüfungsgehilfen ergibt sich zwangsläufig eine Gefahrenlage insofern, als dieser Gehilfe infolge von Umständen, die in seiner Person als Angestellter liegen, die Prüfung nicht in der Weise durchführt, wie es dem Prüfer selbst obliegen würde. Diese Gefahrenlage beherrscht der Prüfer ganz allein, denn kein Unternehmen kann ihm hinsichtlich der Verwendung von Gehilfen Vorschriften machen. Aus diesem Gesichtspunkt ist es auch gerechtfertigt, den Prüfer selbst haften zu lassen. Dafür bietet § 141 AktG die Rechtsgrundlage. Zur ordnungsmässigen und gewissenhaften Prüfung gehört es, dass der Prüfer Gehilfen nur in dem Masse hinzuzieht, als Gewähr dafür gegeben ist, dass die Prüfung in ordnungsmässiger Weise durchgeführt wird. Diese Haftung kann aber nicht eine Gefährdungshaftung sein, denn eine solche ist im Aktienrecht nicht vorgesehen. So wird man den Prüfer selbst nur für solche Fälle haftbar machen können, in denen er den Umfang der Hinzuziehung von Prüfungsgehilfen fahrlässig so gestaltet hat, dass sich durch deren Tätigkeit der Schaden ergeben hat. Da hierbei aber sehr strenge Voraussetzungen an den Prüfer zu stellen sind, ist dem Unternehmen ein ausreichender Schutz gewährleistet.

g) Haftung der Prüfungsgehilfen gegenüber Dritten

Der Gehilfe haftet gem. § 302 Nr.1 AktG in Verbindung mit § 823 Abs.II BGB für Vorsatz. Die Ausführungen unter B III 4 d gelten entsprechend.

Ferner ist seine Haftung gem. § 826 BGB gegeben. Fraglich ist nur, ob auch bei ihm ein leichtfertiges Verhalten, das beim Prüfer selbst zur Haftung führen kann, zur Annahme einer sittenwidrigen Schädigung ausreicht. Für den Gehilfen trifft nämlich nicht zu, dass er eine solche Vertrauensstellung genießt, aus der die Haftung des Prüfers selbst abgeleitet wurde.

Trotzdem aber wird man sagen müssen, dass auch der Gehilfe bei leichtfertigem Verhalten haftet. Das Vertrauen Dritter ist

nämlich ebensosehr auf die Institution der Abschlussprüfung selbst gerichtet wie auf die Person des Prüfers. Dritte können nicht wissen oder nachprüfen, ob die Prüfung von Gehilfen oder vom Prüfer selbst durchgeführt wurde. Ihr Vertrauen muss deshalb auch gegenüber den Gehilfen in gleichem Masse geschützt werden.

IV. Der Abschlussprüfer im zukünftigen Aktienrecht

1. Die Grundzüge der Aktienrechtsreform

a) Der Entwurf

Am 7. Oktober 1958 hat das Bundesministerium für Justiz der Öffentlichkeit den Referenten-Entwurf eines Aktiengesetzes vorgelegt. In diesem Entwurf formuliert und erläutert das Bundesjustizministerium ein neues Aktienrecht, wie es nach seiner Ansicht für die nunmehr herrschenden politischen und wirtschaftlichen Verhältnisse notwendig und richtig ist.

Innerhalb der Diskussion um ein neues Aktienrecht sind sich zwar alle Beteiligten darüber einig, dass das aus dem Jahre 1937 stammende, jetzt noch geltende Aktienrecht dringend einer Reform bedürfe, jedoch über die Art der Reform werden sehr gegensätzliche Standpunkte vertreten.

Aus diesem Grunde hat auch der nunmehr vorliegende Regierungsentwurf teils Zustimmung, teils erhebliche Opposition gefunden.¹⁾ Da aber die Regierung beabsichtigt, wegen der grossen

1) Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) vom 8.11.58, Nr.260: Kruk, H., a.a.O.: 10.1.59, Nr.8: Westmäcker, E., a.a.O.; 31.1.59, Nr.26: Strauss, W.: Das Aktienrecht in der sozialen Marktwirtschaft; Beiträge zur Aktienrechtsreform, Heidelberg 1959.

Tragweite des Aktienrechts die Aktienrechtsreform mit allen Beteiligten umfassend zu diskutieren, wird bis zum Erlass eines neuen Aktiengesetzes noch erhebliche Zeit verstreichen.

b) Die Publikums-Aktiengesellschaft

Die wesentlichste Komponente des Entwurfes ist darin zu finden, dass die Aktiengesellschaften in weit grösserem Masse als bisher Publikumsgesellschaften werden sollen.¹⁾ Der Gesetzgeber will damit seinen Bemühungen um die Bildung von Eigentum in breitesten Schichten auch auf diesem Wege zum Erfolg verhelfen.²⁾ Die Eigentumbildung, die in der Form der Aktivierung des Kleinaktionärs vor sich gehen soll, kann aber nur dann erreicht werden, wenn die Aktiengesellschaften durch eine grössere Publizität im weitesten Sinne durchsichtiger und verständlicher werden. Aus diesem Grunde mussten umfangreiche Vorschriften des alten Aktiengesetzes neu gefasst werden.³⁾

Die Bilanzfeststellung ist nunmehr der Hauptversammlung vorbehalten worden. Damit soll dem Aktionär Einfluss auf die Rechnungslegung gewährt werden, insbesondere hinsichtlich der Frage der Verwertung der Gewinne. Diese Regelung hält das Bundesjustizministerium deshalb für gerechtfertigt, weil damit letztlich dem Aktionär das Recht gewährleistet wird, über sein Eigentum an der Gesellschaft zu verfügen. Aus demselben Grunde hat der Gesetzgeber umfangreiche Änderungen in der Rechnungslegung der Gesellschaften vorgesehen. Die dadurch entstehende grössere Übersichtlichkeit der Rechnungslegung soll den Aktionär zu einem richtigeren Urteil bei der Bilanzfeststellung befähigen. Eine besonders einschneidende Änderung findet sich in der Regelung der stillen Rücklagen, deren Bildung nach dem Entwurf nur mehr in einem sehr beschränkten Umfang möglich sein soll. Nach Meinung des Entwurfes sollte den Eigentümern der Gesellschaft nicht, wie es bisher üblich war, durch die Bildung

-
- 1) Flume, W.: Der Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, 1958.
 - 2) Rede des Bundesjustizministers in München. Veröffentlicht im Betriebs-Berater 1958, S.1253 ff.
 - 3) Vgl. Entwurf eines Aktiengesetzes Bundesministerium für Justiz.

von stillen Rücklagen der ihnen zustehende Ertrag an der Gesellschaft vorenthalten werden. Hinsichtlich der offenen Rücklagen sieht der Entwurf vor, dass für ihre Bildung grundsätzlich die Hauptversammlung zuständig sein soll, darüber hinaus soll aber dem Vorstand eine satzungsmässige Möglichkeit eingeräumt sein, solche Rücklagen zu erstellen.

Im Rahmen der Demokratisierung der Aktiengesellschaft sind die Machtverhältnisse innerhalb der Organe der Gesellschaft verschoben worden. Die Stellung des Vorstandes wird zugunsten des Aufsichtsrates, die des Vorstandes und Aufsichtsrates zugunsten der Hauptversammlung verändert. Verstärkt wurden die Rechte der kapitalmässigen Minderheiten. Von besonderer Bedeutung ist das stark erweiterte Auskunftsrecht der einzelnen Aktionäre, das eine Ausgestaltung als Individualrecht erfahren hat.

Das Dankenstimmrecht wurde im Entwurf in der Weise geregelt, dass nunmehr die Gewähr dafür gegeben sein soll, dass die Banken auch wirklich im Interesse der Aktionäre entscheiden sollen.

Erstmals gegenüber der vergangenen Gesetzgebung im Aktienrecht ist in dem vorliegenden Entwurf der Versuch gemacht worden, ein einigermaßen geschlossenes Konzernrecht einzuführen. Als typischen Fall sieht dabei der Entwurf einen Konzern unter einheitlicher Leitung, innerhalb dessen ein herrschendes Unternehmen seinen Einfluss auf die abhängigen Unternehmungen ausübt. Um den Aktionär der abhängigen Unternehmungen zu schützen, sieht der Entwurf den obligatorischen Unternehmensvertrag vor, dessen Inhalt und Rechtsfolgen so festgelegt sind, dass eine Gefährdung der Minderheitsaktionäre in der beherrschten Gesellschaft vermieden wird. Das geschieht einmal durch eine angemessene Ausgleichszahlung an die Minderheitsaktionäre für die ausfallenden Dividenden, da ja der Gewinn an die herrschende Gesellschaft fällt. Zum anderen ist die herrschende Gesellschaft verpflichtet, den Aktionären der beherrschenden Gesellschaften, falls sie es wünschen, eine Barabfindung zu bezahlen.

2. Die Erweiterung der Abschlussprüfung

a) Die Prüfung des Lageberichtes

Hinsichtlich der Prüfung des Lageberichtes, deren Notwendigkeit bis jetzt bestritten war (vgl. oben Kapitel B III, 1), haben sich die Verfasser des Entwurfes nunmehr entschlossen, eine volle Prüfung anzuordnen. In E § 153 Abs. II, Satz 2 ist dabei eine Einschränkung gemacht, als der Lagebericht nur insoweit zu prüfen ist, als er eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft vermittelt. In der amtlichen Begründung¹⁾ zu dieser Einschränkung wird ausgeführt, dass eine Prüfung des Lageberichts in allen Einzelheiten den Prüfer überfordern und ausserdem in den Verantwortungsbereich des Vorstandes übergreifen würde, da der Lagebericht notwendigerweise ein stark persönlich geprägtes Urteil des Vorstandes sei.

Mit dieser Regelung ist nichts anderes vorgesehen, als sich bereits im Rahmen der kausalrechtlichen Untersuchungen ergeben hat (vgl. oben Kapitel B III, 3). Lediglich die Fassung von E § 153 Abs. II, Satz 2 (Der Geschäftsbericht ist daraufhin zu prüfen, ob ... die sonstigen Angaben im Geschäftsbericht nicht eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft erwecken) lässt wiederum offen, wann der Gesetzgeber einen solchen Fall einer "falschen Vorstellung" für gegeben hält. Man wird diesen Ausdruck wohl als einen Fall eines unbestimmten Rechtsbegriffes und nicht als einen solchen der Ermessensausübung auffassen müssen. Masstab ist dabei der Gedanke der Publizitätsgesellschaft mit dem Schutz des Aktionärs. Die Folge davon ist, dass der Kreis der Fälle, in denen eine falsche Vorstellung von der Lage der Gesellschaft erweckt werden kann, weit gezogen werden muss. Damit muss aber der Abschlussprüfer den Lagebericht sorgfältig prüfen. Wenn nun die amtliche Begründung sagt, dass eine Prüfung des Lageberichts in allen Einzelheiten den Prüfer überfordern würde, so steht dies mit dem vorher Gesagten im Widerspruch. Dieser kann nur dadurch ausgeräumt werden, dass

1) Amtliche Begründung zu E § 153, im Entwurf eines Aktiengesetzes, a.a.O.

man nicht, wie der Entwurf, allgemein auf eine mehr oder weniger sorgfältige Prüfung abstellt, sondern grundsätzlich von einer sorgfältigen Prüfung ausgeht und es jeweils im konkreten Fall darauf abstellt, ob der Prüfer das notwendige Einsichtsvermögen haben konnte. Das entspricht einer richtigen kausalen Betrachtungsweise.

b) Die Nachtragsprüfung nach Änderung durch die Hauptversammlung

Nach h.M. (vgl. oben S. 31) wird angenommen, dass der Jahresabschluss dann keiner Nachtragsprüfung unterliege, wenn er nach der Prüfung von der Hauptversammlung abgeändert wurde. Der vorliegende Entwurf sieht auch in diesen, wie in allen anderen Fällen einer nachträglichen Änderung des Jahresabschlusses, eine Nachtragsprüfung vor. Gemäss der amtlichen Begründung¹⁾ soll damit sichergestellt werden, dass der Jahresabschluss, der mit dem Bestätigungsvermerk veröffentlicht wird, auch tatsächlich mit dem übereinstimmt, was der Bestätigungsvermerk des Prüfers deckt. Diese Begründung ist aber mehr technischer Art. Der Grund dieser Regelung kann nur der sein, dass die Funktion des Abschlussprüfers, die Wahrung der nunmehr verstärkten Rechte des Aktionärs und der Eigenschaft der Aktiengesellschaft als Publizitätsgesellschaft, auch nicht von der Hauptversammlung beeinträchtigt werden soll. Der Entwurf enthält nur die folgerichtige Konsequenz aus seiner allgemeinen Konzeption.

c) Die Konzernabschlussprüfung

Die Abschlussprüfung hat insofern eine erhebliche Erweiterung erfahren, als nunmehr im Rahmen des neuen Konzernrechtes eigene Konzernabschlüsse zu erstellen sind²⁾ und diese von Konzernabschlussprüfern selbständig zu prüfen sind. Hinsichtlich der Konzerne hat sich die Meinung durchgesetzt, dass die Einzel-

1) Amtliche Begründung zu E § 151, im Entwurf eines Aktiengesetzes, a.a.O.

2) E § 287.

bilanzen der Konzernunternehmungen auf Grund der im ganzen Konzern herrschenden geschäftlichen Beziehungen, insbesondere des Lieferungs- und Leistungsverkehrs, keinen Aufschluss über die wahre Lage der einzelnen Konzernunternehmungen geben können.¹⁾

Die Vorschriften über die Konzernabschlussprüfung sind weitgehend den Vorschriften über die gewöhnliche Abschlussprüfung nachgebildet worden. Besonderheiten ergeben sich lediglich aus der Tatsache, dass die Konzernbilanzen auf den Einzelbilanzen der Konzernunternehmungen aufgebaut sind. So ist der Prüfer der Obergesellschaft im Zweifel auch der Prüfer der Untergesellschaft. Der Konzernabschlussprüfer hat auch die Bilanz der Untergesellschaft zu prüfen, wenn diese nicht schon geprüft wurde.

3. Zusätzliche Rechte und Pflichten des Abschlussprüfers

a) Das Auskunftsrecht

Mit der verstärkten Publizität im Rahmen der Rechnungslegung musste auch die Macht des Prüfers, Einsicht und Auskunft bei der Prüfung zu erhalten, vergrößert werden.

Aus diesem Grunde verstärkt E § 157 gegenüber § 138 AktG das Auskunftsrecht des Prüfers. Das Auskunftsrecht, das bisher gem. § 138 Abs. II AktG auch schon vor Aufstellung des Jahresabschlusses nur insoweit bestand, als nicht überwiegende Belange der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens entgegenstanden, hat der Prüfer nunmehr ohne diese Einschränkung. Das Auskunftsrecht nach Aufstellung des Abschlusses ist unbeschränkt geblieben.

Während diese Änderung in der Praxis ohne allzugrosse Folgen bleiben wird, ist aber durch E § 157 Abs. IV eine bedeutende Neuregelung geschaffen worden. Da sich das neue Aktienrecht im Gegensatz zum früheren Recht in erheblichem Umfang mit dem

1) Amtliche Begründung zu E § 287 im Entwurf eines Aktiengesetzes, a.a.O.

Konzernrecht befasst mit dem Ziele, auch insofern eine Publizität zu schaffen, kann der Prüfer ebenfalls Auskunft gegenüber den einzelnen Konzernunternehmungen verlangen, insoweit dies für das Prüfungsergebnis der geprüften Einzelgesellschaft von Bedeutung ist. Da eine solche "Bedeutung" bei stark verflochtenen Gesellschaften in der Regel in weitestem Umfang gegeben ist, bedeutet dieses Auskunftsrecht für den Prüfer einen erheblichen Machtzuwachs. Die Einwände gegen diese Regelung sind von Seiten der Vertreter der Vorstände entsprechend gross. Demgegenüber sieht die amtliche Begründung zum Entwurf darin einen Eingriff in die Rechte der Unternehmungen nicht, denn "die Verflechtung mehrerer Unternehmungen miteinander ist ein Tatbestand, an den erhöhte Aufklärungspflichten geknüpft werden können".¹⁾

b) Der Abschlussprüfer als Schiedsrichter

Auf Grund der stärkeren Stellung des Aktionärs wird ihm im Entwurf auch ein wesentlich erweitertes Recht auf Auskunft in der Hauptversammlung eingeräumt.

Verweigert der Vorstand eine Auskunft, die von einem Zehntel der anwesenden Aktionäre oder von fünfundzwanzig Aktionären gefordert wird, mit der Begründung, dass sie zur sachgemässen Beurteilung des Gegenstandes der Tagesordnung nicht erforderlich sei oder dass der Gesellschaft durch ihre Erteilung ein nicht unerheblicher Nachteil entstehe, dann soll sich auf Verlangen der Aktionäre der anwesende Abschlussprüfer darüber äussern, ob er der gleichen Ansicht wie der Vorstand sei. Die Stellungnahme des Prüfers ist keine bindende Entscheidung, sondern diese obliegt den bei den Oberlandesgerichten zu bildenden Spruchausschüssen. Da sich aber in der Praxis Vorstand und Aktionäre auf Grund des Urteils des Prüfers eine ziemlich genaue Vorstellung darüber machen können, wie der Spruchausschuss entscheiden würde, kommt der Stellungnahme des Prüfers eine grosse Bedeutung zu. Zweifellos stellt diese Einrichtung eine Verbesserung

1) Amtliche Begründung zu E § 157 im Entwurf eines Aktiengesetzes, a.a.O.

der Lage der Aktionäre dar. Andererseits kann sie aus dem Prüfer eine Schlüsselfigur machen, die ihn dazu zwingen kann, sich gegen den Vorstand zu äussern. Da er aber auch auf eine menschlich gute Zusammenarbeit mit dem Vorstand angewiesen ist, ist es sehr fraglich, ob man in einem Gesetz überhaupt eine solche Möglichkeit eröffnen soll.¹⁾

Der Prüfer sollte sowenig wie möglich aus seiner Stellung als neutraler Prüfer herausgedrängt werden.

c) Die stärkere Bindung des Prüfers zur Gesellschaft

Neu ist ferner im Entwurf die Bestimmung des § 160, wonach auf Verlangen des Aufsichtsrates die Prüfer an der Sitzung des Aufsichtsrates teilzunehmen haben, in der über die Billigung des Jahresabschlusses beschlossen wird (Abs.I). Zweck dieser Regelung ist, dass der Aufsichtsrat, dessen Einflussnahme auf die Gesellschaft vergrössert werden soll, sich jederzeit mit Fragen an den Prüfer wenden kann, die bei dessen Anwesenheit schnell geklärt werden können. Der Prüfer selbst kann sich dabei informieren, ob der von ihm geprüfte Abschluss mit dem übereinstimmt, der dem Aufsichtsrat vorgelegt worden ist, oder ob Änderungen getroffen worden sind, die eine Nachtragsprüfung notwendig machen.²⁾

E § 160 Abs.II verpflichtet den Prüfer zur Teilnahme an den Hauptversammlungen, in denen über die Feststellung des Jahresabschlusses, die Verteilung des Bilanzgewinnes oder die Entlastung verhandelt wird. Mit Ausnahme ihrer Stellung als Schiedsrichter bei Auskunftsverweigerung des Vorstandes sind sie zu Auskünften an einzelne Aktionäre nicht verpflichtet. Zweck dieser Regelung ist einmal die Notwendigkeit ihrer Anwesenheit bei Auskunftsverweigerung des Vorstandes. Weiterhin können sie ihr Augenmerk auch darauf richten, dass der Abschluss nicht in einer Weise geändert wird, die eine Nachtragsprüfung notwendig macht.³⁾

1) FAZ vom 8.11.1958, Nr.260, a.a.O.

2) Amtliche Begründung zu E § 160 im Entwurf eines Aktiengesetzes, a.a.O.

3) Amtliche Begründung zu E § 160 im Entwurf eines Aktiengesetzes, a.a.O.

Insgesamt aber hat diese stärkere Bindung des Prüfers an das von ihm geprüfte Unternehmen den tieferen Zweck, dass er in noch stärkerem Masse darüber wachen soll, dass der Schutz der Aktionäre und die Publizität der Gesellschaften in dem im Entwurf vorgesehenen Umfang gewährleistet werden kann.

Schlussbetrachtung

Allgemein kann gesagt werden, dass die kausale Betrachtungsweise eine äusserst ergiebige Dogmatik darstellt, um die Möglichkeiten und die Auswirkungen jedweder Rechtsinstitution zu durchleuchten. Jede Norm, die ohne die Berücksichtigung der bestimmenden Lebensfaktoren geschaffen wird, gewinnt im Rechtsleben keinen bestimmenden Einfluss. Vielmehr wird sie in der Regel entweder von der Jurisprudenz auf die Lebenserfordernisse zurechtgebogen oder überhaupt nicht befolgt.

Diese Tatsache hat sich insbesondere in dem lebensnahen Gebiet des Aktienrechts gezeigt, in dem die Entwicklung in weitem Umfang nicht in der vom Gesetzgeber vorgesehenen Richtung verlaufen ist.

Wenn nun in einem neuen Aktienrecht die Grundsätze der Publizität und des Vorrangs des Aktionärs durchgesetzt werden sollen, so müssen nicht nur die entsprechenden Vorschriften des Gesetzes formuliert, sondern auch das für die Durchführung dieses Zieles wichtigste Kontrollorgan, nämlich der Abschlussprüfer, mit den entsprechenden Rechten und Pflichten ausgestattet werden. Der vorliegende Entwurf enthält für den Abschlussprüfer zwar eine Erweiterung seiner Rechte und seiner Pflichten, insbesondere im Hinblick auf die nunmehr neu hinzutretende Aufgabe der Konzernabschlussprüfung.

Ungelöst aber blieb in dem neuen Entwurf die seit langem offene Frage, wie der Abschlussprüfer in eine grössere Unabhän-

gigkeit gegenüber der Gesellschaft gebracht werden kann. (Vgl. oben S. 34) In dieser Richtung sind nicht nur keine Verbesserungen erzielt worden, sondern die Unabhängigkeit des Prüfers wird durch seine neue Aufgabe als "neutrales" Organ bei Auskunftsverweigerung des Vorstandes noch stärker bedroht.

Literaturverzeichnis

Bücher und Monographien:

- | | |
|---------------------------------|---|
| Beham, P.: | Das deutsche Pflichtprüfungswesen,
Berlin 1940 |
| Beigel, R.: | Lehrbuch der Buchführungs- und Bilanzrevision, Dresden 1914 |
| Beigel, R.: | Theorie und Praxis der Buchführungs- und Bilanzrevision, Dresden 1908 |
| Brecher, F.: | Das Unternehmen als Rechtsgegenstand, Bonn 1953 |
| Bundesministerium für Finanzen: | Entwurf eines Aktiengesetzes v. 7.10.1958 |
| Eich, W.: | Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluss einer Aktiengesellschaft, 2.Aufl., Berlin 1951 |
| Forstnoff, E.: | Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 3.Aufl., München-Berlin 1953 |
| Flume, W.: | Der Referentenentwurf eines Aktiengesetzes, Verlag Handelsblatt GmbH 1958 |
| Gerschner, P.: | Revisionstechnik, Berlin-Leipzig 1920 |
| Hertlein-Weiser: | Abschluss und Prüfung der Unternehmen, 4.Aufl., Wiesbaden 1956 |
| Hintner, O.: | Das Treuhandwesen in der deutschen Volkswirtschaft, München-Leipzig-Berlin 1926 |

- Hintner, O.: Praxis der Wirtschaftsprüfung,
3.Aufl., Stuttgart 1949
- Institut der Wirtschaftsprüfer: Fachgutachten und Stellungnahmen des Institutes der Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiete der Rechnungslegung und Prüfung, Düsseldorf 1956
- Institut der Wirtschaftsprüfer: Wirtschaftsprüfung als Instrument gesunder Wirtschaftsentwicklung, Düsseldorf 1955
- Institut der Wirtschaftsprüfer: Wirtschaftsprüferjahrbuch 1954, Düsseldorf 1954
- Karoli, R.: Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934
- Ludewig, R.: Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage im Bericht über die aktienrechtliche Abschlussprüfung, Düsseldorf 1955
- Mönckmeier, O.: Wirtschaftstreuhandjahrbuch, Ergänzungsband 1940, Leipzig 1940
- Müller-Erzbach, R.: Das private Recht der Mitgliedschaft als Prüfstein eines kausalen Rechtsdenkens, Weimar 1948
- Müller-Erzbach, R.: Lassen sich das Recht und das Rechtsleben tiefer und sicherer erfassen, München-Leipzig 1934
- Müller-Erzbach, R.: Rechtswissenschaft im Umbau, München 1950
- Penndorf, B.: Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Leipzig 1913

- Römer, E.: Die Bücherrevisorenpraxis in England und Deutschland, Berlin 1905
- Schmid, A.: Die Bücher- und Bilanzrevision sowie das Institut der Bücherrevisoren, 1910
- Schreier, J.: Kontrolle und Revision, Hamburg 1925
- Spönheimer, J.: Das kaufmännische Revisionswesen in Deutschland, Berlin-Leipzig-Wien 1925
- Voss, W.: Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Stuttgart 1930

Kommentare:

- Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3.Aufl., Stuttgart 1957 (mit a.a.O. zitiert)
- Adler-Düring-Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 2.Aufl., Stuttgart 1948
- Baumbach-Hueck: Kommentar zum Aktiengesetz, 9.Aufl., München 1956
- Gadow-Heinichen: Kommentar zum Aktiengesetz, 1.Aufl., Berlin 1939
- Godin-Wilhelmi: Kommentar zum Aktiengesetz, 2.Aufl., Berlin 1955
- Palandt: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, 17.Aufl., München-Berlin 1958

- RGR-Kommentar: Reichsgerichtsräte-Kommentar "Das
Bürgerliche Gesetzbuch", heraus-
gegeben von Reichsgerichtsräten
und Bundesrichtern, 10. Aufl., Ber-
lin 1953
- Ritter: Kommentar zum Aktiengesetz, 2. Aufl.,
München 1938
- Schlegelberger-Quassowski: Kommentar zum Aktiengesetz,
1. Aufl., Berlin 1937
- Schmidt: Grosskommentar zum Aktiengesetz
- Teichmann-Koehler: Kommentar zum Aktiengesetz

Zeitschriften und Sammlungen:

Archiv für zivilistische Praxis

Beiträge zur Aktienrechtsreform Heidelberg 1959

Die Wirtschaftsprüfung

Der Wirtschaftstreuhänder

Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen (RGZ)

Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen

Frankfurter Allgemeine Zeitung (BGRZ)

Iherings Jahrbuch für die Dogmatik des bürgerlichen Rechts

Kongressarchiv des Institutes der Wirtschaftsprüfer

Neue Juristische Wochenschrift

Reichsgesetzblatt (RGBl)

Vorträge, gehalten auf den Verbandstagen des Verbandes
deutscher Bücherrevisoren ab 1905

Zeitschrift für Betriebswirtschaft

Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung

Zeitschrift für das gesamte Handels- und Konkursrecht

Verzeichnis der Aufsätze: .

- Bergmann, R.: Vortrag auf dem I. Verbandstag des
Verbandes deutscher Bücherrevisoren:
Lücken im Revisionswesen der deut-
schen Aktiengesellschaften
- Bergmann, R.: Vortrag auf dem II. Verbandstag des
Verbandes deutscher Bücherrevisoren:
Die Notwendigkeit der Prüfung von
Bilanzen von Aktiengesellschaften,
Genossenschaften und GmbH durch un-
abhängige beeidigte Bücherrevisoren
- Bredt, O.: in: Wirtschaftsprüfung 1949, S.4:
Wirtschaftskontrolle
- Dürhammer, H.: in: Zeitschrift für Betriebswirt-
schaft 1950, S.30: Reform der ak-
tienrechtlichen Pflichtprüfung
- Erhard, L.: Ansprache des Bundeswirtschaftsmini-
sters anlässlich der Wirtschaftsprü-
fertagung 1951, in: Wirtschaftsprü-
fung 1951, S.465

- Schäffer, F.: Rede des Bundesjustizministers in München. Veröffentlicht im Betriebsberater 1958, S.1253 ff.
- Forster, K. und Müller, H.P.: in: Wirtschaftsprüfung 1956, S.273 ff.: Zur Frage der aktienrechtlichen Pflichtprüfung eines vor Feststellung geänderten Jahresabschlusses
- Girgenson, H.: in: Wirtschaftsprüfung 1955, S.153: Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlussprüfers
- Hagest, K.: in: Wirtschaftsprüfung 1949, S.450: Grundsätze ordnungsmässiger Abschlussprüfung
- Hax, K.: in: Wirtschaftsprüfung 1956, S.469: Wirtschaftsprüferberuf und Wissenschaft
- Hoesslin, v.: in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung 1956, S.380: Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis
- Karoli, R.: in: Wirtschafts-Treuhänder 1937, S.167 ff.: Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis
- Kruk, M.: in: Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) vom 8.11.58, Nr.260: Das Aktienrecht von morgen
- Löhlein, R.: in: Zeitschrift für das Gesamte Handels- und Konkursrecht, Bd.102, S.297 ff.: Das Handeln auf eigene Gefahr

- Westmäcker, J.: in: Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) vom 10.1.1959, Nr.8: Grenzen der Konzerngewalt
- Wönckmeier, O.: im Kongressarchiv des Institutes der Wirtschaftsprüfer 1936
- Müller-Erbach, R.: in: Archiv für zivilistische Praxis (ArchZivPr) 106, 309 ff. u. 109,1 ff.: Gefährdungshaftung und Gefahrtragung
- Müller-Erbach, R.: in: Iherings Jahrbuch 61, S.343 ff.: Die Relativität der Begriffe und ihre Begrenzung durch den Zweck des Gesetzes
- Moxter, A.: in: Wirtschaftsprüfung 1957, S.273: Der Aufgabenbereich des aktienrechtlichen Abschlussprüfers
- Schmölder, K.: in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, S.279 ff.: Rechnungslegung, Prüfung und Publizität der Aktiengesellschaft
- Strauss, W.: in: Frankfurter Allgemeine Zeitung (FAZ) vom 31.1.59, Nr.26: Das Aktienrecht von morgen
- Römer, E.: Vortrag auf dem IV. Verbandstag des Verbandes deutscher Bücherrevisoren: Deutsches Revisionswesen
- Römer, E.: Vortrag auf dem VI. Verbandstag deutscher Bücherrevisoren: Deutsches Revisionswesen



L e b e n s l a u f

Am 14. November 1929 wurde ich in München als zweiter Sohn des in Schongau niedergelassenen Zahnarztes Dr. Mathias Zedelmaier und seiner Ehefrau Josefine geboren.

Meine Kindheit habe ich in Schongau verbracht. Dort besuchte ich auch die Volksschule. Von 1940 bis 1949 besuchte ich die Oberschule Weilheim, an der ich 1949 das Abitur ablegte.

In der folgenden Zeit studierte ich an der Universität München Rechtswissenschaft und Betriebswirtschaft. 1954 habe ich in München mein erstes juristisches Examen abgelegt. Nun folgte die Referendar-Ausbildung. Während dieser Zeit habe ich das betriebswirtschaftliche Examen abgelegt. Daneben habe ich zwei Jahre bei Herrn Universitäts-Professor Wirtschaftsprüfer Dr. Otto Hintner praktisch gearbeitet. Im Jahre 1959 habe ich dann die zweite juristische Staatsprüfung in München abgelegt.

